Deutscher Bundestag **Drucksache 15/1495**
15. Wahlperiode 03. 09. 2003

Unterrichtung

durch den Präsidenten des Bundesrechnungshofes

Bericht nach § 99 BHO über die Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber –

Inhaltsverzeichnis

		Seite
0.	**Zusammenfassung**	3
I.	**Problem**	5
1.	Einleitung	5
1.1	Umsatzsteueraufkommen	5
1.2	Umsatzsteuermindereinnahmen	5
1.3	Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt	6
2.	Prüfungstätigkeit des Bundesrechnungshofes	7
3.	Ursachen für die Steuerausfälle	7
3.1	Fallgruppen	7
3.2	Niedergeschlagene Umsatzsteuern	7
II.	**Zu den einzelnen Fallgruppen**	7
1.	Karussellbetrug	8
1.1	Frühere Feststellungen	8
1.2	Maßnahmen des Gesetzgebers	9
1.3	Gesetzlicher Nachbesserungsbedarf	9
1.4	Handlungsbedarf bei grenzüberschreitenden Lieferungen	9
1.5	Handlungsbedarf bei grenzüberschreitender Strafverfolgung	10
2.	Kettenbetrug und Besteuerung der Werkvertragsunternehmer im Baugewerbe	10
2.1	Steuerausfälle in Milliardenhöhe	10

Zugeleitet mit Schreiben des Bundesrechnungshofes vom 3. September 2003.

Seite

2.2	Funktionsweise und Wirkung des Kettenbetruges	10
2.2.1	Parallelen zu den Karussellgeschäften	10
2.2.2	Modellbeschreibung	10
2.2.3	Kriminelles Zusammenwirken der Beteiligten	11
2.2.4	Steuerliche Auswirkungen	11
2.3	Mängel beim Gesetzesvollzug	12
2.4	Bauabzugssteuer	12
2.4.1	Keine wesentlichen Verbesserungen	12
2.4.2	Hohe Freistellungsquote	12
2.4.3	Rechtssicherheit für die Beteiligten	12
2.4.4	Ziel des Gesetzgebers nicht erreicht	12
2.5	Ausländische Beschäftigte	12
2.6	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	12
2.6.1	Baustellenkontrollen	12
2.6.2	Gesetzlicher Handlungsbedarf	13
2.6.3	Weitere Sicherungsmaßnahmen	13
3.	Umsatzsteuerausfälle bei Globalzessionen	13
3.1	Begriff der Globalzession	13
3.2	Feststellungen des Bundesrechnungshofes	14
3.3	Steuerliche Auswirkungen	14
3.4	Bisherige Überlegungen des Bundesministeriums der Finanzen	14
3.5	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	14
4.	Umsatzsteuerausfälle durch Optionen bei Grundstücksveräußerungen	15
4.1	Feststellungen des Bundesrechnungshofes	15
4.2	Steuerausfälle bei Beteiligung insolventer Unternehmer	15
4.3	Steuerausfälle bei Beteiligung nicht insolventer Unternehmer	15
4.4	Steuerausfälle bei Rückabwicklungen	15
4.5	Steuerliche Auswirkungen	15
4.6	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	15
4.6.1	Abschaffung oder Einschränkung der Option nach § 9 UStG	16
4.6.2	Übertragung der Steuerschuldnerschaft	16
4.6.3	Gesamtschuldnerschaft	16
4.6.4	Bescheinigungsverfahren nach dem Grunderwerbsteuergesetz	16
5.	Leasing- und Mietkaufmodell	16
5.1	Funktionsweise	16
5.2	Einheitliches Steuerumgehungsmuster	16
5.3	Keine Nachweismöglichkeit	17
5.4	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	17
6.	Umsatzsteuer in der Insolvenz	18
6.1	Höhe und Entstehung der Rückstände	18
6.2	Insolvenz als Ursache der Steuerausfälle	18
6.3	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	18
III.	**Schlussbemerkungen**	18

0. Zusammenfassung

Dem Fiskus entgehen durch nationale und internationale Betrugsdelikte im Bereich der Umsatzsteuer jährlich zweistellige Milliardenbeträge. Darüber hinaus lässt es das System der Umsatzsteuer zu, sich durch steuerliche Gestaltungen auf Kosten der Allgemeinheit ungerechtfertigte Vorteile zu verschaffen.

Der Bundesrechnungshof hat die Praxis der Umsatzbesteuerung mehrfach geprüft. Er zeigt in diesem Bericht eine Reihe von Handlungsoptionen für den Gesetzgeber auf, die in ihrer Tragweite unterschiedlich weit gehen. Welcher Vorschlag als geeignet anzusehen ist, ist eine Frage der wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Bewertung.

0.1 Innergemeinschaftlicher Karussellbetrug (Abschnitt II, Tz. 1)

Der finanzielle Schaden allein durch Umsatzsteuerkarusselle innerhalb der Gemeinschaft wird auf annähernd 12 Mrd. Euro pro Jahr geschätzt. Das Anfang des Jahres 2002 in Kraft getretene Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG) hat noch nicht den gewünschten Erfolg zur Bekämpfung der Umsatzsteuerkarusselle gezeigt.

Bei einem Umsatzsteuerkarussell liefert ein inländischer Unternehmer hochpreisige Wirtschaftsgüter und erhält diese ohne nennenswerte Preisaufschläge über eine Kette von innergemeinschaftlichen Vertragspartnern, Zwischenhändlern sowie in- und ausländischen Scheinfirmen zurück. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind umsatzsteuerfrei; Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates hingegen umsatzsteuerpflichtig. Deshalb sind die Scheinfirmen verpflichtet, für die Weiterlieferung von Waren im Inland Umsatzsteuer abzuführen. Die Betreiber dieser Scheinfirmen kommen der Verpflichtung jedoch nicht nach, nachdem sie die Wirtschaftsgüter weitergeliefert und in Rechnung gestellt haben. Sie setzen sich entweder mit der vom Abnehmer erhaltenen Umsatzsteuer ins Ausland ab oder verwenden die Umsatzsteuer, um die Preise der Waren zu ermäßigen und ruinösen Preiswettbewerb zu führen.

Als Maßnahmen zur Bekämpfung der Umsatzsteuerkarusselle schlägt der Bundesrechnungshof vor:

- Nach § 25d Umsatzsteuergesetz (UStG) haftet ein Unternehmer für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz nur, wenn er bei Abschluss eines Vertrages positiv Kenntnis davon hatte, dass der Aussteller der Rechnung schuldhaft keine Umsatzsteuer zahlen würde. Da diese positive Kenntnis kaum nachzuweisen ist, war es bisher nicht möglich, ein am Karussell beteiligtes Unternehmen für die Umsatzsteuer als Haftungsschuldner heranzuziehen.

  In § 25d Abs. 1 S. 1 UStG sollte deshalb die Formulierung „Kenntnis hatte“ durch die verschärfende Formulierung „hätte Kenntnis haben können“ oder äußerstenfalls „hätte Kenntnis haben müssen“ ersetzt werden (Abschnitt II, Tz. 1.3).

- Um eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei durchführen zu dürfen, muss der Lieferer u. a. die Unternehmereigenschaft des Lieferungsadressaten nachweisen. Diesen Nachweis kann er u. a. durch Vorlage einer entsprechenden Bestätigung des Bundesamtes für Finanzen führen. Dadurch kommt er in den Genuss des Vertrauensschutzes gemäß § 6a Abs. 4 UStG und kann die Lieferung auch dann weiter als steuerfrei behandeln, wenn die Voraussetzungen hierfür tatsächlich nicht vorliegen. Diese Vertrauensschutzregelung gemäß § 6a Abs. 4 UStG ist in der Vergangenheit häufig missbraucht worden und sollte deshalb ersatzlos gestrichen werden. Alternativ müsste § 6a Abs. 4 UStG so eingeschränkt werden, dass der Nachweis über die Unternehmereigenschaft des Lieferungsadressaten nicht allein über eine Auskunft beim Bundesamt für Finanzen erbracht werden kann (Abschnitt II, Tz. 1.4).
- Zudem sollte die Gegenseitigkeit der Strafverfolgung für Taten, die im Inland begangen werden, deren steuerliche Folgen aber in einem anderen EU-Mitgliedstaat eintreten, auf europäischer Ebene vereinbart werden. Bei den anstehenden Verhandlungen sollte Deutschland eine Vorreiterrolle übernehmen (Abschnitt II, Tz. 1.5).

0.2 Kettenbetrug im Baugewerbe (Abschnitt II, Tz. 2)

Durch Werkvertragsunternehmen mit tatsächlichem oder vorgeblichem Auslandssitz sowie durch unseriös arbeitende Subunternehmen und Scheinfirmen gehen nach Einschätzung des Bundesministeriums der Finanzen (Bundesministerium) jährlich etwa 64 Mrd. Euro Steuereinnahmen verloren. Ein erheblicher Teil davon entfällt auf die illegale Betätigung im Baugewerbe. Die Finanzbehörden können gezielt eingeschaltete Subunternehmerketten – ähnlich wie die grenzüberschreitenden Umsatzsteuerkarusselle – meistens nicht bis zum Anfang zurückverfolgen. Eine Vielzahl ausländischer Werkvertragsunternehmer wird faktisch nicht besteuert. Die Bauabzugssteuer hat diese Besteuerungssituation bis jetzt nicht verbessert.

Beim Kettenbetrug im Baugewerbe wirken tief gestaffelte Ebenen von Unternehmen und Subunternehmen zusammen. Die Initiatoren dieser Ketten verfolgen zunächst das Ziel, die Unternehmer- und Arbeitgebereigenschaft so genannter Kolonnenschieber zu verschleiern. Das ist die Ebene, die mit der tatsächlichen Bauausführung beauftragt ist. Weiterhin erhalten die Unternehmer auf den oberen Ebenen der Kette bis hin zum Generalunternehmer von den Subunternehmern Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, aus denen sie den Vorsteuerabzug und den Betriebsausgabenabzug geltend machen. Die Subunternehmer sind leicht austauschbar und lassen sich schnell durch andere ersetzen. Weder die Kolonnenschieber noch die Subunternehmer auf den unteren Ebenen der Betrugskette zahlen Steuern oder führen Sozialabgaben ab.

Zur Verbesserung der Besteuerungssituation im Baugewerbe schlägt der Bundesrechnungshof vor:

- Um die Besteuerung ausländischer Werkvertragsunternehmer im Baubereich sicherzustellen und illegaler Betätigung wirksam zu begegnen, sollten flächendeckende Baustellenkontrollen vor Ort sowie eine konsequente strafrechtliche Verfolgung die Voraussetzungen für einen besseren Gesetzesvollzug schaffen (Abschnitt II, Tz. 2.6.1).
- Bei der Bauabzugssteuer erteilten die Finanzämter in mehr als 95 % aller Fälle eine Freistellungsbescheinigung, mit der der Leistungsempfänger einer Bauleistung von der Steuerabzugsverpflichtung befreit wird. Die beabsichtigte Verlagerung der Besteuerung auf den Leistungsempfänger findet damit nicht statt. Das Freistellungsverfahren sollte deshalb künftig so gestaltet werden,

wie der Gesetzgeber es angestrebt hat. Mit gezielten Kontrollen vor Ort sollte risikobehafteten Freistellungsanträgen nachgegangen werden (Abschnitt II, Tz. 2.6.2).

– Das Verfahren der Bauabzugssteuer schützt über seine Rechtssicherheitsklausel auch unseriöse Unternehmer. So können die Finanzbehörden z. B. den Betriebsausgabenabzug auch beim unredlichen Empfänger einer Bauleistung nicht kürzen, wenn dieser den Steuerabzugsbetrag angemeldet und abgeführt oder eine gültige Freistellungsbescheinigung vorgelegt hat. Die Rechtssicherheitsklausel sollte deshalb so gefasst werden, dass keine Rechtssicherheit eintritt, wenn im Nachhinein betrügerische Aktivitäten nachgewiesen werden, von denen der Leistungsempfänger Kenntnis hatte oder den Umständen nach hätte Kenntnis haben müssen (Abschnitt II, Tz. 2.6.2).
– Ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach österreichischem Vorbild im gesamten Baubereich („reverse-charge-Modell“) sollte geprüft werden. Für diese Lösung wäre die Zustimmung des Rates der Europäischen Union (Rat) auf Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (Kommission) nach Artikel 27 der Sechsten EG-Richtlinie einzuholen (Abschnitt II, Tz. 2.6.3).
– Zusätzlich sollten die Möglichkeiten einer steuerlichen Generalunternehmerhaftung nach sozialversicherungsrechtlichem Vorbild (§ 28e SGB IV) für die gesamte Subunternehmerkette geprüft werden (Abschnitt II, Tz. 2.6.3).
– Die Zusammenarbeit zwischen der Steuerverwaltung und den Behörden der Arbeits- und Zollverwaltung sollte auf allen Ebenen verbessert und intensiviert werden (Abschnitt II, Tz. 2.6.3).
– Mittelfristig sollte eine nationale Betrugsbekämpfungsbehörde nach französischem Vorbild erwogen werden, die ihr Personal aus Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Zollverwaltung und der Bundesanstalt für Arbeit sowie weiteren Ermittlungskräften der Steuerverwaltung rekrutieren könnte. Dadurch entstünden keine zusätzlichen Personalausgaben (Abschnitt II, Tz. 2.6.3).

0.3 Globalzession (Abschnitt II, Tz. 3)

Die Globalzession ist im Kreditgeschäft ein weit verbreitetes Instrument, um Kreditforderungen abzusichern. Weil die Verpflichtung, Umsatzsteuer abzuführen, bei einer Globalzession nicht auf den neuen Forderungsinhaber übergeht, kommt es nach Schätzung des Bundesrechnungshofes zu jährlichen Umsatzsteuerausfällen im dreistelligen Millionenbereich.

Bei einer Globalzession tritt der Kreditnehmer (Zedent) seine gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen gegenüber Kunden zur Sicherung eines Kredites an den Kreditgläubiger (Zessionar) ab. Kommt es zum Sicherungsfall und der Zessionar zieht die Forderungen ein, so ist er nach derzeitiger Rechtslage nicht verpflichtet, die in den eingezogenen Bruttoforderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge abzuführen. Der Zedent allein bleibt weiterhin verpflichtet, die in den vom Zessionar vereinnahmten Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge beim Finanzamt anzumelden und abzuführen. Es kommt dann zu Umsatzsteuerausfällen, wenn Unternehmen nach Einziehung der abgetretenen Forderungen durch den Zessionar insolvent werden.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt deshalb:

– Bei Forderungsabtretungen, die die Umsatzsteuer einschließen, sollten künftig sowohl Zessionar als auch Zedent gesamtschuldnerisch für die Umsatzsteuer haften (Abschnitt II, Tz. 3.5).
– Als gesetzliche Alternative zur Gesamtschuldnerschaft käme auch die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Zessionar in Betracht (Abschnitt II, Tz. 3.5).

0.4 Grundstücksgeschäfte (Abschnitt II, Tz. 4)

Auch bei der Veräußerung von Grundstücken durch Unternehmen, denen die Insolvenz droht, besteht ein hohes Ausfallrisiko für die Umsatzsteuer.

Unternehmen in Zahlungsschwierigkeiten veräußern häufig auf Druck ihrer Kreditinstitute betriebliche Grundstücke, um mit dem erzielten Kaufpreis die Kreditbelastung zu verringern. Der Grundstücksverkauf ist zwar grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Jedoch können Unternehmen im Wege der Option die umsatzsteuerpflichtige Veräußerung wählen. Soweit der Erwerber das Grundstück für betriebliche Zwecke nutzt, hat die Regelung für ihn keinen Nachteil, da er die Umsatzsteuer auf den Kaufpreis als Vorsteuer geltend machen kann. Den Vorteil bei dieser Gestaltung ziehen u. a. die Kreditinstitute. Sie vereinnahmen den Bruttokaufpreis, d. h. auch die vom Erwerber gezahlte Umsatzsteuer, und verwenden diesen vollständig zur Aufrechnung ihrer Forderungen gegenüber dem Unternehmen. Wenn für dieses kein Resterlös verbleibt, kann es die Umsatzsteuer nicht zahlen und es kommt zu Umsatzsteuerausfällen. Eine Möglichkeit, die Umsatzsteuer von den Kreditinstituten zu fordern, haben die Finanzbehörden nicht. Der Gesamtschaden liegt nach Schätzungen des Bundesrechnungshofes jährlich im dreistelligen Millionenbereich.

Um künftige Steuerausfälle in diesen Fallgestaltungen zu vermeiden, schlägt der Bundesrechnungshof mehrere alternative Lösungsansätze vor:

– Die Möglichkeit, Grundstücksgeschäfte umsatzsteuerpflichtig abzuwickeln, könnte generell abgeschafft oder zumindest in einem ersten Schritt auf bestimmte Sachverhalte beschränkt werden (Abschnitt II, Tz. 4.6.1).
– Alternativ könnte erwogen werden, bei Grundstücksgeschäften die Steuerschuldnerschaft auf den Erwerber zu übertragen. Für diese gesetzliche Neuregelung wäre die Zustimmung des Rates nach Artikel 27 der Sechsten EG-Richtlinie erforderlich (Abschnitt II, Tz. 4.6.2).
– Grundstücksveräußerer und Grundstückserwerber könnten auch gesamtschuldnerisch für die aus dem Grundstücksgeschäft entstandene Umsatzsteuer in Anspruch genommen werden (Abschnitt II, Tz. 4.6.3).
– Zusätzlich zu einer der drei vorgenannten gesetzlichen Lösungsvarianten sollte ein dem grunderwerbsteuerlichen Bescheinigungsverfahren nach § 22 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) entsprechendes Verfahren auch für Umsatzsteuerzwecke eingeführt werden. Eine Eintragung im Grundbuch wäre damit erst nach Zahlung der Umsatzsteuer zulässig (Abschnitt II, Tz. 4.6.4).

0.5 Leasing und Mietkauf (Abschnitt II, Tz. 5)

Durch „planmäßige“ Insolvenzen von Leasingnehmern hochwertiger Industriegüter kommt es zu erheblichen Umsatzsteuerausfällen. Diese Steuerausfälle bewegen sich nach vorsichtigen Schätzungen inzwischen weit im dreistelligen Millionenbereich.

Den Sachverhaltsgestaltungen liegen stets gleiche oder vergleichbare Muster zugrunde. Ein Finanzierungsinstitut kauft

hochwertige Industriegüter vom Hersteller und liefert sie per Leasing oder Mietkauf weiter an dessen Kunden. Kunde und Leasingnehmer ist in der Regel eine mit Mindestkapital ausgestattete Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Durch Mietkauf- oder bestimmte Leasingverträge ist – anders als bei einer Vermietung – sofort der gesamte Wert der Wirtschaftsgüter und nicht nur die jeweils einzelne Mietzahlungsrate Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Der Leasinggeber weist die Umsatzsteuer in voller Höhe gesondert aus und führt sie ans Finanzamt ab. Bei dem Leasingnehmer entstehen in gleichem Umfang erhebliche Vorsteuervergütungsansprüche.

Der Leasingnehmer zahlt die Leasingraten nur wenige Monate. Deshalb kündigt der Leasinggeber das Vertragsverhältnis und holt die Wirtschaftsgüter zurück.

Durch die Rückabwicklung des Geschäfts wird dem Leasinggeber seine gezahlte Umsatzsteuer erstattet. Der Leasingnehmer hat entsprechend die Vorsteuer an das Finanzamt zurückzuzahlen. Dies ist ihm aufgrund seiner „geplanten“ Zahlungsunfähigkeit jedoch nicht mehr möglich.

Um Umsatzsteuerausfälle durch Leasing- oder Mietkaufmodelle zu vermeiden, schlägt der Bundesrechnungshof vor:

- Leasing sollte künftig umsatzsteuerrechtlich wie die Miete in jedem Fall statt zu den Lieferungen zu den sonstigen Leistungen gerechnet werden. Dies hätte zur Folge, dass ein Vorsteuerabzug erst mit den Raten möglich würde (Abschnitt II, Tz. 5.4).
- Eine umfassende Lösung auch für Mietkaufverträge bestünde – neben dem „reverse-charge-Modell“ – in der Einführung einer Gesamtschuldnerschaft zwischen Leasinggeber/Mietverkäufer und Leasingnehmer/Mietkäufer, die ohne Beteiligung der Kommission national durchsetzbar wäre (Abschnitt II, Tz. 5.4).
- Der Bußgeldtatbestand des § 26b UStG sollte erweitert werden mit der Folge, dass ein Verstoß gegen diese Norm bei gewerbs- oder bandenmäßiger Begehungsweise zur Strafbarkeit nach § 26c UStG führt (Abschnitt II, Tz. 5.4).

0.6 Umsatzsteuer in der Insolvenz (Abschnitt II, Tz. 6)

Mit rd. 3,4 Mrd. Euro (bei einer hohen Dunkelziffer) hat der Betrag der Niederschlagungen bei der Umsatzsteuer am Ende des Jahres 2001 eine kaum mehr vertretbare Höhe erreicht.

Der größte Teil der Steuerrückstände und Niederschlagungen bei der Umsatzsteuer entsteht dadurch, dass Steuerpflichtige fällige Umsatzsteuern nicht mehr entrichten oder bereits berücksichtigte Vorsteuern nach Korrektur der Leistungen nicht mehr erstatten können. Dies ist Ausfluss des Prinzips der Sollversteuerung, d. h. der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten. Die Bezahlung einer Rechnung ist nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Deshalb ist es durchaus üblich, dass Unternehmen als letzten Akt ihrer gewerblichen Tätigkeit den Vorsteuerabzug aus Rechnungen geltend machen, auch wenn sie nicht mehr bezahlen können. Zudem ist z. B. in den geschilderten Fällen die Insolvenz Teil des Planes, weil der Abnehmer der Leistung die Vorsteuer hat abziehen können, während der Leistende sich außerstande gesetzt hat, die Umsatzsteuer zu bezahlen.

Um Steuerausfälle der geschilderten Art zu vermeiden, werden verschiedene Lösungswege erörtert.

Die Berichtigung der Umsatzsteuer beim Leistenden könnte generell ausgeschlossen werden, auch wenn sich die Bemessungsgrundlage ändert, weil z. B. eine Forderung nicht eingeht. Damit wären sämtliche Umsatzsteuerschäden bei der Rückabwicklung von Geschäften und bei der Berichtigung der Umsatzsteuer ausgeschlossen. Als milderes Mittel könnte die Berichtigung einer Umsatzsteuerschuld durch den leistenden Unternehmer im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers lediglich für den Fall ausgeschlossen werden, dass dieser bereits den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat und das Finanzamt die Vorsteuer nicht mehr zurückerlangen kann.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, den mit Einführung der neuen Insolvenzordnung zum 1. Januar 1999 entfallenen so genannten Fiskusvorbehalt, nach dem den Finanzbehörden eine bevorzugte Befriedigung ihrer Forderungen gegenüber den einfachen Insolvenzgläubigern zustand, wieder einzuführen (Abschnitt II, Tz. 6.3).

I. Problem

1. Einleitung

1.1 Umsatzsteueraufkommen

Die Umsatzsteuer ist neben der Lohnsteuer für die Bundes- und Länderhaushalte die bedeutsamste Einnahmequelle (Ist-Aufkommen im Jahre 2001 rd. 104,5 Mrd. Euro)[1]. Das Steueraufkommen könnte jedoch noch deutlich höher sein, wenn nicht mehrere Schlupflöcher im Umsatzsteuerrecht und Betrugsdelikte im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer zu jährlichen Einnahmeverlusten in Milliardenhöhe führen würden.

Die Verluste für den Fiskus entstehen einmal durch nicht abgeführte Umsatzsteuerbeträge, zum anderen durch im Ergebnis zu Unrecht vergütete Vorsteuerbeträge. Das Betrugspotenzial bezieht sich demnach – sowohl auf der Umsatzsteuerseite (2001: rd. 553 Mrd. Euro), als auch auf der Vorsteuerseite (2001: rd. 446 Mrd. Euro)[2] – auf Beträge, die größer sind als der Bundeshaushalt.

1.2 Umsatzsteuermindereinnahmen

Die Deutsche Bundesbank hat bereits im Jahre 1997[3] darauf hingewiesen, dass ein auffälliges Missverhältnis zwischen dem damals stetigen Wirtschaftswachstum und dem Aufkommen an Umsatzsteuer besteht. Sie führte dazu aus: „Die Erträge aus der Umsatzsteuer ... wurden ... seit 1995 von einer weitgehenden Stagnation geprägt. Die Aufkommenstendenz blieb in dieser Zeit deutlich hinter dem gesamtwirtschaftlichen Wachstum zurück.“

Dieser Trend hat sich bis heute fortgesetzt. War das stagnierende Umsatzsteueraufkommen im Jahre 1997 noch mit dem ungünstigen Wechselkurs der DM zum US-$ begründbar[4], kann dieses Argument heute bei einem starken Euro nicht mehr gelten.

Der Bundesminister der Finanzen hat dem Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages mehrfach – sowohl im

[1] Ohne Einfuhrumsatzsteuer (Quelle: BMF-Finanzbericht 2002, S. 261 ff).
[2] Beträge jeweils einschließlich Einfuhrumsatzsteuer (Quelle: Statistisches Bundesamt).
[3] Vergleiche Monatsbericht der Deutschen Bundesbank, August 1997.
[4] Ausfuhrlieferungen/innergemeinschaftliche Lieferungen sind umsatzsteuerfrei mit Vorsteuerabzug.

Rahmen der Beratungen über den Haushalt, als auch bei der Erläuterung der Steuerschätzungen – vorgetragen, dass bei der Umsatzsteuer ein Fehlbetrag vorhanden sei, der nur zum Teil erklärt werden könne. Über den Verbleib der restlichen Beträge könne er keine konkreten Angaben machen.

1.3 Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt

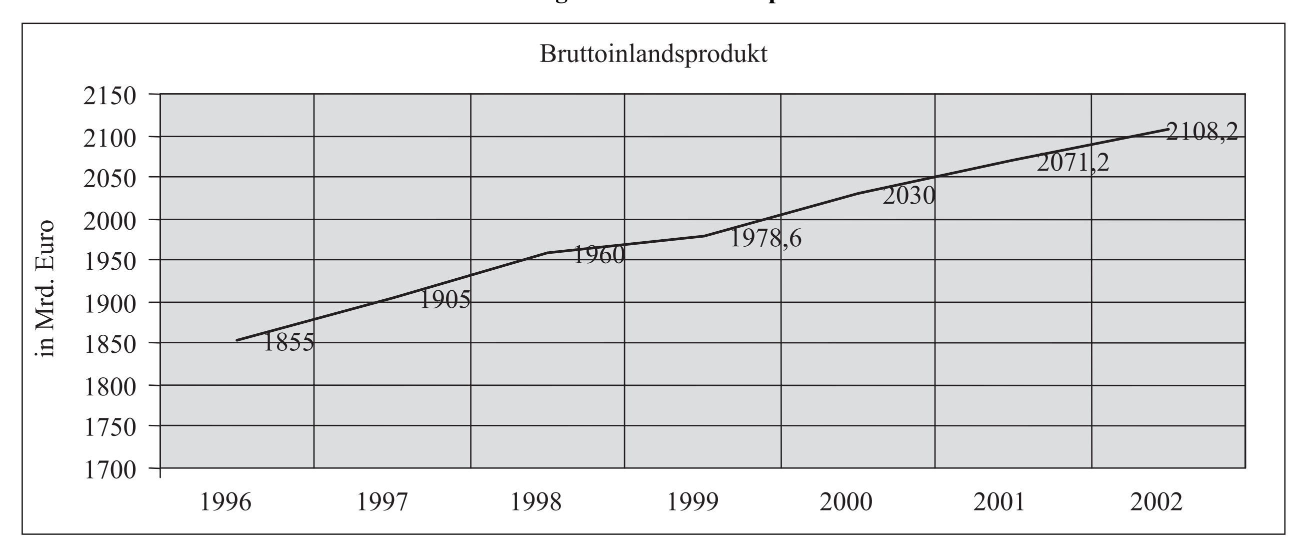
Anlass zur Sorge bietet die Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens (Abbildung 2) im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt (Abbildung 1). Zwischen diesen beiden Werten besteht eine hohe Abhängigkeit. Das Bruttoinlandsprodukt[5)] zeigt nach wie vor eine stetige Aufwärtstendenz und hat zum Ende des Jahres 2002 einen Stand von 2,1 Billionen Euro erreicht.

Im Unterschied dazu ist das Umsatzsteueraufkommen in der gleichen Zeit nur bis zum Jahre 1999 mehr oder weniger stetig gestiegen. Wie die Abbildung 2 zeigt, brach das Umsatzsteueraufkommen nach dem Jahre 1999 stark ein und ging stetig nach unten. Im Jahre 2002 ist erstmals wieder ein kleiner Anstieg zu verzeichnen. Gegenüber rd. 111 Mrd. Euro im Jahre 1999 verbleibt nunmehr – trotz einer Erhöhung der Umsatzsteuer von 15 auf 16 % – lediglich ein Umsatzsteueraufkommen von rd. 105 Mrd. Euro (ohne Einfuhrumsatzsteuer). Dagegen erhöhte sich das Bruttoinlandsprodukt in der gleichen Zeit um rd. 130 Mrd. Euro.

5) In jeweiligen Preisen.

Abbildung 1

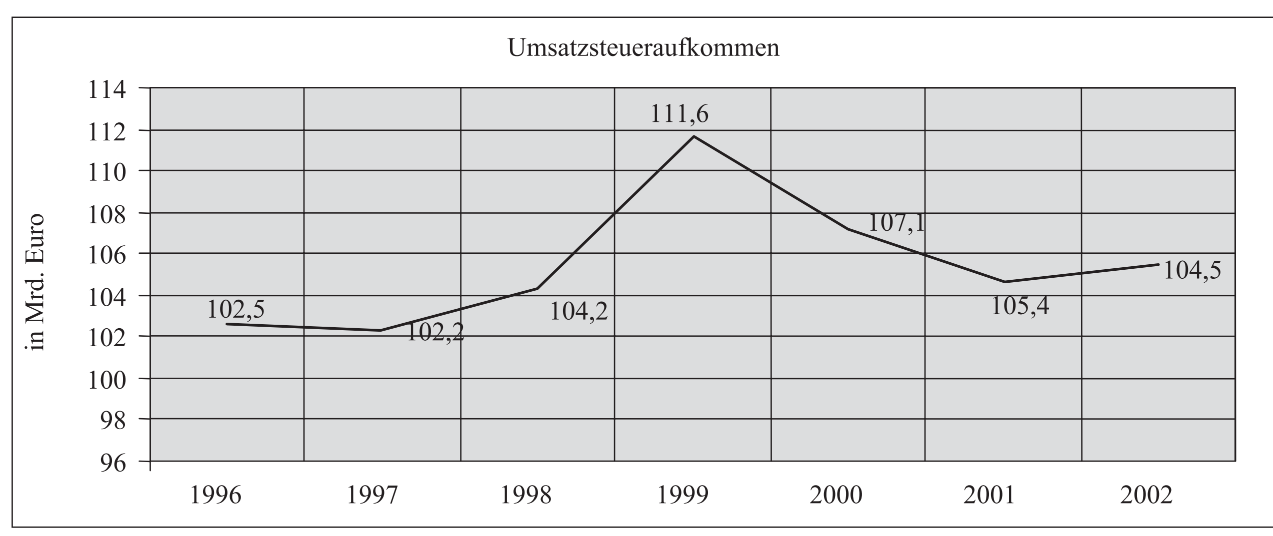
Entwicklung des Bruttoinlandsproduktes



Quelle: Statistisches Bundesamt

Abbildung 2

Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens



Quelle: Bundesministerium der Finanzen

2. Prüfungstätigkeit des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof hat bereits seit Öffnung des Binnenmarktes zum 1. Januar 1993 die steuerlichen Folgen des Wegfalls der Grenzkontrollen geprüft, um zeitnah auf mögliche Betrugsdelikte hinweisen zu können. Er hat sich dabei zunächst auf den innergemeinschaftlichen Handel konzentriert und in zwei Bemerkungen in den Jahren 1997 und 2000[6)] erhebliche Risiken aufgezeigt, die vor allem mit dem so genannten „Karussellbetrug“ verbunden sind. Im Ergebnis hat das Bundesministerium der Finanzen daraufhin eine gesetzliche Neuregelung vorgeschlagen. Der Gesetzgeber hat den überwiegenden Teil dieser Vorstellungen mit dem StVBG zum 1. Januar 2002 in Kraft gesetzt.

Seither hat der Bundesrechnungshof eine Vielzahl weiterer Fälle zum Karussellbetrug überprüft, sich aber auch anderen Bereichen zugewandt, in denen ebenfalls in großem Stil Steuervermeidung und Steuerbetrug vorkommen. Er berichtet im Folgenden über seine Feststellungen und gibt Empfehlungen, wie die Schwachstellen, Gesetzeslücken und sonstigen Mängel beseitigt werden könnten. Die Vorschläge des Bundesrechnungshofes haben keine Steuer erhöhende Wirkung. Alle Maßnahmen dienen lediglich dazu, die Voraussetzungen zu schaffen, damit der Staat die ihm gesetzlich zustehenden Steuern auch erhält.

Das Bundesministerium hat Teile der Vorschläge des Bundesrechnungshofes bereits in den Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2003 bzw. in den Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2004 aufgenommen. Die übrigen Vorschläge hat es zugesagt zu prüfen und ggf. in weitere anstehende Gesetzgebungsverfahren einzubeziehen. Auf eine gesonderte Stellungnahme hat das Bundesministerium verzichtet.

3. Ursachen für die Steuerausfälle

3.1 Fallgruppen

Die Umsatzsteuer unterliegt aufgrund ihrer Systematik und ihrer Besonderheiten[7)] einer hohen Betrugsanfälligkeit. Durch Ausnutzung des Systems der Umsatzsteuer und kriminelle Handlungen von Steuerpflichtigen kommt es ständig zu erheblichen Einnahmeausfällen. Jährlich werden viele Milliarden Euro an Umsatzsteuern nicht an den Fiskus abgeführt, weil

– Vorsteuern geltend gemacht werden, denen keine Erwerbsgeschäfte mit entsprechenden Umsatzsteuerzahlungen gegenüber stehen (Scheingeschäfte);

– Firmen als Subunternehmer sich vor Zahlung von Steuern und Sozialabgaben dem Fiskus entziehen, während die Auftraggeber Vorsteuern und Betriebsausgaben abziehen;

– Scheinunternehmen nur zum Zweck der Ausstellung von Rechnungen gegründet werden (Abdeckrechnungen);

– Scheinunternehmen gezielt in die Insolvenz geschickt werden, um bei der Rückabwicklung von Geschäften mit diesen die ausgezahlten Vorsteuern behalten zu können;

– Scheinunternehmen in der Insolvenz Umsatzsteuern aus ausgestellten Rechnungen nicht mehr zahlen können, für die die Abnehmer Vorsteuern bereits abgezogen haben, und

– Unternehmen Rechnungen zwar ausstellen, die geschuldeten Steuern aber nicht erklären und abführen.

3.2 Niedergeschlagene Umsatzsteuern

Im Jahre 2001 haben die Steuerbehörden Umsatzsteuerforderungen in Höhe von rd. 3,4 Mrd. Euro niedergeschlagen[8)]. Aktuellere bundesweite Zahlen sind noch nicht verfügbar. Aber allein im Land Nordrhein-Westfalen hat sich der Betrag der Niederschlagungen bei der Umsatzsteuer von 2001 zu 2002 wiederum um rd. 25 % auf nunmehr rd. 806,6 Mio. Euro erhöht.

Der Gesamtbetrag der Niederschlagungen hat sich seit Öffnung des Binnenmarktes vor rd. zehn Jahren etwa vervierfacht. Er entsteht vor allem durch angemeldete, aber nicht abgeführte Umsatzsteuer sowie durch ausgezahlte und nicht rückholbare Vorsteuer in der Insolvenz. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Dunkelziffer sehr hoch ist. Viele Finanzämter oder jedenfalls Sachbearbeiterinnen und Sachbearbeiter setzten in Fällen, in denen die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde, keine Steuern mehr fest, da die Forderungen nicht beitreibbar waren. Aus diesem Grund wurden auch regelmäßig keine Außenprüfungen vorgenommen. Zudem würde die Vollstreckungsstatistik aufgrund der zu erwartenden Niederschlagungen verschlechtert. Als weitere Erklärung für die Nichtfestsetzung der Steuern gaben einzelne Bedienstete an, dass eine Festsetzung negative Folgen für den Finanzausgleich des eigenen Landes hätte und schon deswegen unterbleiben sollte. Diese Auffassung ist zwar unrichtig (vgl. § 7 Abs. 1 Finanzausgleichgesetz, der von tatsächlichen Einnahmen ausgeht), sie zeigt aber die Interessenlage in der föderalen Steuerverwaltung recht eindrucksvoll. Eine ausreichende Fachaufsicht durch das Bundesministerium ist nicht gewährleistet.

II. Zu den einzelnen Fallgruppen

Der Bundesrechnungshof schildert im Folgenden einzelne Bereiche, in denen Missbräuche von der Steuerverwaltung nur unzureichend bekämpft werden können, weil einerseits die gesetzlichen Grundlagen nicht ausreichen, andererseits die Länder übergreifende Zusammenarbeit aller beteiligten Stellen mangelhaft ist.

Die Steuerverwaltungen der Länder sind den bestens beratenen und ausgerüsteten Betrügern weitgehend ausgeliefert, weil sie weder über die Datenbasis verfügen, um schnell auf neue Täter und Tätergruppen reagieren zu können, noch das entsprechend geschulte Personal zur Verfügung steht, um der Gefährdung ausreichend mit Fahndungs- und Umsatzsteuersonderprüfungen zu begegnen.

---

6) Vergleiche Bemerkungen 1997, Bundestagsdrucksache 13/8550 Nr. 53, Bemerkungen 2000, Bundestagsdrucksache 14/4226 Nr. 68.

7) Zum Beispiel Steuerbefreiungen mit und ohne Vorsteuerabzug, Vorsteuerabzug ohne Belegvorlage, Selbstberechnung, Anmeldung durch den Unternehmer.

8) Bei Niederschlagungen bleibt der Steueranspruch bestehen, wird aber nicht weiterverfolgt.

1. Karussellbetrug

1.1 Frühere Feststellungen

Der Bundesrechnungshof hatte bereits in seinen Bemerkungen des Jahres 2000[9] über das Problem des so genannten Karussellbetruges berichtet. Er hatte auf den erheblichen finanziellen Schaden hingewiesen, den er aufgrund einer Schätzung des Finanzministeriums Baden-Württemberg mit rd. 11,8 Mrd. Euro pro Jahr bezifferte. Die Steuerschäden im Einzelfall sind beträchtlich. Im größten bisher bekannt gewordenen Karussellfall (Arbeitsbezeichnung: „Chipdeal") verursachten 35 meist ausländische Einzeltäter im Jahre 2001 einen Steuerschaden von rd. 368 Mio. Euro, wovon lediglich 113 Mio. Euro zurückgeholt werden konnten. Vier Mittäter konnten gefasst werden – 31 hatten sich rechtzeitig ins Ausland abgesetzt.

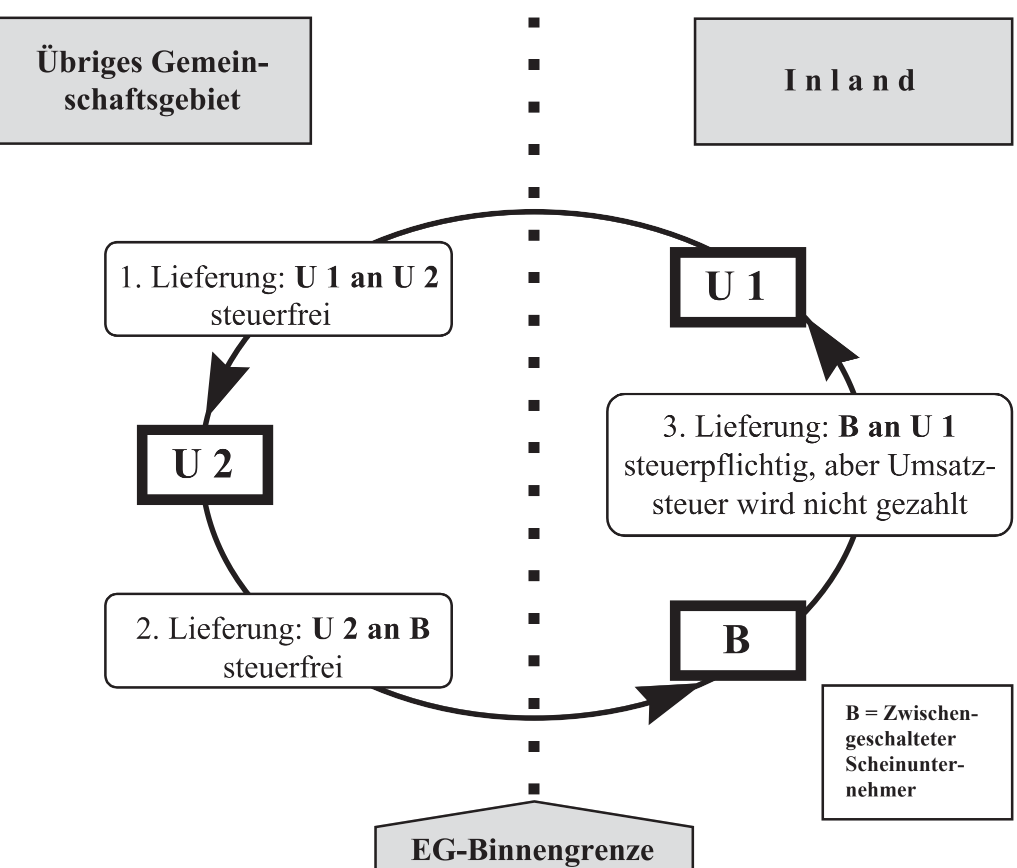
Die Funktionsweise der bisher aufgedeckten Umsatzsteuerkarusselle (Abbildung 3) war in der Regel folgende: Ein inländischer Unternehmer (U 1) liefert kleine aber hochpreisige Wirtschaftsgüter, wie z. B. Mobiltelefone oder Computerbauteile, in einen anderen Staat der Europäischen Union. Diese Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei. Über einen oder mehrere Vertragspartner im Ausland (U 2) gelangt die Ware wiederum ins Inland, wo als erstes Unternehmen hinter der Grenze ein Scheinunternehmen (B) auftritt. Für dieses ist die Ware per saldo ebenfalls umsatzsteuerfrei. Der Scheinunternehmer liefert die Ware weiter, meist über Zwischenhändler, bis sie wieder das ursprüngliche Unternehmen (U 1) erreicht. Der Scheinunternehmer hat von Anfang an vor, die Umsatzsteuer aus der Lieferung im Inland nicht an das Finanzamt abzuführen. Deshalb kann er seinen bezahlten Nettopreis als Bruttopreis behandeln, und in der Lieferkette entsprechend weiter verrechnen. Er verschwindet vom Markt, sobald er seinen Zweck erfüllt und mehrere Rechnungen über in der Regel Millionenbeträge ausgestellt hat.

Nun sind zwei – gleich schädliche – Alternativen denkbar: Entweder der Scheinunternehmer (bzw. der Hintermann) nimmt die von seinem Abnehmer erhaltene Umsatzsteuer entgegen und setzt sich mit dem Geld ins Ausland ab, oder die Umsatzsteuer wird dazu verwandt, den Preis des Produktes für ruinösen Wettbewerb zu ermäßigen. Ein solcher Kreislauf ist mit derselben Ware mehrfach denkbar, sodass der Preis ggf. weiter sinken kann. Es sind auch Fälle bekannt, in denen keine Ware geliefert, sondern ausschließlich die Rechnung ausgestellt wurde.

[9] Vergleiche Bemerkungen 2000, Bundestagsdrucksache 14/4226 Nr. 68.

Abbildung 3

Modellbeschreibung Karussellbetrug



1.2 Maßnahmen des Gesetzgebers

Um diesen Problemen entgegenzuwirken, legte das Bundesministerium den Entwurf des StVBG vor. Der Deutsche Bundestag hat das StVBG im Dezember 2001 beschlossen und zum 1. Januar 2002 in Kraft gesetzt. Die Finanzbehörden schildern ihre bisherigen Erfahrungen mit diesem Gesetz nur teilweise positiv.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes hat sich das Instrument der unangekündigten Nachschau beim Steuerpflichtigen nach § 27b UStG uneingeschränkt bewährt. Dagegen hat die Vorschrift des § 25d UStG in der Praxis nicht den gewünschten Erfolg gezeigt. Sie regelt die Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer. Danach haftet ein Unternehmer für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, wenn der Aussteller der Rechnung die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außerstande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrages davon Kenntnis hatte. Das Erfordernis der positiven Kenntnis kam letztlich über den Vermittlungsausschuss in die Vorschrift, während das Bundesministerium im Referentenentwurf noch von einem „kennen müssen“ ausging. Der Bundesrechnungshof hatte damals empfohlen, die Formulierung „Kenntnis haben konnte“ zu verwenden.

Der für eine Haftung nach § 25d UStG erforderliche Nachweis, dass der Unternehmer Kenntnis von der Absicht des Rechnungsausstellers hatte, die Umsatzsteuer nicht zu zahlen, stößt in der Praxis auf erhebliche Schwierigkeiten. Dem Bundesrechnungshof ist kein Fall bekannt geworden, in dem eine Inanspruchnahme nach § 25d UStG auch nur versucht worden wäre. Der Nachweis der Kenntnis der unlauteren Absichten des Lieferanten oder sogar dessen Vorlieferanten zur Zeit des Vertragsschlusses gelang offenbar in keinem Fall.

1.3 Gesetzlicher Nachbesserungsbedarf

Der Bundesrechnungshof ist der Ansicht, dass eine Haftung bereits dann möglich sein sollte, wenn ein Unternehmer hätte wissen können, dass er Teil eines Betrugsmodells wird. Es gibt eine Reihe eindeutiger Indizien, die seinen Verdacht erregen können oder müssen: Beispielsweise wird ihm die Ware unter mysteriösen Umständen angeboten; manchmal ist die Ware (insbesondere Computerteile) sogar veraltet oder besitzt nur noch Schrottwert; Gleiches gilt für Barzahlungen in unüblichem Umfang, in einem Fall stand auf einer Rechnung über 200 Mio. DM (rd. 102 Mio. Euro) die Bestätigung: „in bar erhalten“.

Liegen Kriterien dieser Art vor, so ist von einem ordentlichen Kaufmann zu erwarten, dass er sich über seinen Vertragspartner Gewissheit verschafft. Der Bundesrechnungshof ist deshalb der Auffassung, dass die Formulierung „hätte Kenntnis haben können“ oder äußerstenfalls „hätte Kenntnis haben müssen“ den Anforderungen der Verwaltung deutlich besser gerecht würde.

Diese Auffassung wird auch bei einem Blick über die Grenze bestätigt, wo die Niederlande und jüngst auch Großbritannien eine entsprechende Regelung eingeführt haben. Hat danach ein britischer Steuerpflichtiger gewusst oder hatte er Gründe für den Verdacht, dass in einer Lieferkette ein Umsatz unbesteuert bleiben würde, so haftet er für die ausgefallene Steuer. Als Verdachtsmomente ausdrücklich angeführt sind Preise, die niedriger sind als der Marktpreis, sowie Preise, die niedriger sind als die eines Vorlieferanten in der Kette.

1.4 Handlungsbedarf bei grenzüberschreitenden Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hat ein Unternehmer, der in einen anderen EU-Mitgliedstaat liefert, nachzuweisen, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen (§ 6a Abs. 3 UStG). Die wesentlichsten sind, dass der Unternehmer oder der Abnehmer die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet und der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat. Den buchmäßigen Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers kann er u. a. dadurch erbringen, dass er sich vom Bundesamt für Finanzen (Bundesamt) bestätigen lässt, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers gültig ist. Hat er dies getan, kommt er in den Genuss der Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG und kann die Lieferung auch bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen weiterhin als steuerfrei behandeln.

Nach der Erfahrung des Bundesrechnungshofes wie auch nach den Erkenntnissen der Steuerfahndungsstellen wird die Anfrage beim Bundesamt vor allem in Betrugsfällen häufig genutzt.

Ein Fall aus dem Bereich des Handels mit Mobiltelefonen zeigt diese Problematik sehr deutlich: Ein Unternehmen im Raum Köln (GmbH, ein Geschäftsführer, ein Mitarbeiter) lieferte mit einem Jahresumsatz von 2 Mrd. Euro Mobiltelefone und Computerbauteile unterschiedlicher Marken an bisher 42 verschiedene, überwiegend britische Abnehmer. Diese Abnehmer waren durchweg Scheinunternehmen, die, wie in Karussellen üblich, die Umsatzsteuer auf die weiter berechneten Waren nicht abführten. Dem britischen Fiskus droht ein Schaden von ca. 20 % des Wertes der gelieferten Ware. Das Unternehmen hat für jeden einzelnen Umsatz – teilweise mehrfach täglich – die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beim Bundesamt bestätigen lassen. Innerhalb von eineinhalb Jahren waren dies 2 135 Anfragen. Da die britische Steuerverwaltung nur schwer reagieren kann, wenn das deutsche Unternehmen an wechselnde Scheinunternehmen in England liefert, hat sie die deutsche Steuerverwaltung gebeten, die Lieferungen zu unterbinden. Dies ist jedoch nach geltendem Recht nicht möglich. Im Gegenteil: Sie müssen sogar steuerfrei belassen werden, weil der Unternehmer seine „Gutgläubigkeit“ in jedem einzelnen Fall nachweisen kann.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt deshalb als weitestgehende Möglichkeit, die Vertrauensschutzregelung gemäß § 6a Abs. 4 UStG ersatzlos zu streichen. In den wenigsten EU-Mitgliedstaaten gibt es eine entsprechende Vertrauensschutzregelung. Wenn ein Unternehmer unangemessen mit Steuern belastet wird, weil die Vertrauensschutzregelung nicht mehr existiert, könnte stattdessen eine Erlassregelung ins Auge gefasst werden. Alternativ müsste § 6a Abs. 4 UStG in seiner Vertrauensschutzwirkung so eingeschränkt werden, dass die Bestätigung des Bundesamtes allenfalls ein Indiz für die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ist. Der Nachweis, dass der Abnehmer ein (in der Regel ausländischer) Unternehmer ist und die Ware für sein Unternehmen verwendet, wäre dann weiterhin vom liefernden Unternehmer zu erbringen.

1.5 Handlungsbedarf bei grenzüberschreitender Strafverfolgung

Ein weiterer Gesichtspunkt des geschilderten Kölner Falles ist, dass die Handlungsweise des deutschen Unternehmers im Inland nicht als Steuerhinterziehung verfolgt werden kann, da die finanziellen Folgen seiner Tat im Ausland eintreten. Eine Steuerstraftat kann nur verfolgt werden, wenn die finanziellen Folgen auch den nationalen Fiskus treffen. Ist dies nicht der Fall, so ist die Strafverfolgung auf die Fälle beschränkt, in denen auch der ausländische Staat im umgekehrten Fall die Strafverfolgung gewährleistet und dies durch eine Rechtsverordnung festgestellt ist (§ 370 Abs. 6 Satz 3 Abgabenordnung). Da dies derzeit bei keinem Mitgliedstaat der EU der Fall ist, entsteht eine Strafbarkeitslücke, die dazu führt, dass dem genannten Unternehmer kein strafrechtlicher Vorwurf in Deutschland gemacht werden kann und auch weitere Lieferungen nicht unterbunden werden können. Um den Nachforschungen aus Großbritannien künftig zu entgehen, liefert der Unternehmer aus dem Raum Köln nun nicht mehr dorthin, sondern nach Irland und Dänemark.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, Gegenseitigkeitsabkommen über die Strafverfolgung der geschilderten Delikte mit den anderen Mitgliedstaaten der EU abzuschließen. Sollte dies nicht gelingen, so sollten auf andere Weise die rechtlichen Voraussetzungen geschaffen werden, um Steuerstraftaten mit finanziellen Auswirkungen, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat eintreten, verfolgen zu können. Da einige ausländische Staaten das Legalitätsprinzip nicht kennen, nach dem Straftaten, die bekannt werden, verfolgt werden müssen, könnte sich anbieten, für diese Fälle auch in Deutschland das Opportunitätsprinzip vorzusehen, um leichter Gegenseitigkeitsabkommen schließen zu können. Dann würde sich eine Strafverfolgung nach der Schwere des Einzelfalles und nach den Kapazitäten der Strafverfolgungsbehörden richten. Diese Frage sollte das Bundesministerium mit dem Bundesministerium der Justiz klären. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat eine entsprechende Bemerkung des Bundesrechnungshofes aus dem Jahre 2002[10] zwischenzeitlich zustimmend zur Kenntnis genommen.

Sollte sich eine strafrechtliche Regelung nicht verwirklichen lassen, wäre zumindest eine Ahndung als Ordnungswidrigkeit – wenn auch bei deutlich geringerem Sanktionsrahmen – zu erwägen, da in diesem Bereich das Opportunitätsprinzip bereits gilt.

2. Kettenbetrug und Besteuerung der Werkvertragsunternehmer im Baugewerbe

2.1 Steuerausfälle in Milliardenhöhe

Das Bundesministerium hat das Ausmaß und die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der illegalen Betätigung beziffert. Danach gehen ca. 500 000 Arbeitsplätze und jährlich etwa 64 Mrd. Euro Steuereinnahmen und rd. 56 Mrd. Euro Sozialversicherungsbeiträge verloren.[11] Ein erheblicher Anteil entfällt auf das Baugewerbe. „Vor allem der Einsatz von Werkvertragsunternehmern mit tatsächlichem oder vorgeblichem Auslandssitz sowie die Einschaltung von unseriös operierenden Subunternehmern und Scheinfirmen führen zu Wettbewerbsverzerrungen, der Verdrängung von seriösen Anbietern und in letzter Konsequenz zur Vernichtung von sozialversicherungspflichtigen Arbeitsplätzen und zur Gefährdung der sozialen Sicherheit.“[12]

Auch der Deutsche Bundestag hat in einem Eckpunktepapier von einem dramatischen Anstieg der illegalen Beschäftigung und Schwarzarbeit vor allem in der Baubranche gesprochen. Dieser Anstieg habe zu erheblichen Einbußen im Steueraufkommen und bei den Sozialversicherungsbeiträgen geführt.[13] Ursächlich für diese Entwicklung sei u. a. die Professionalisierung der Organisation illegaler Beschäftigung mit zum Teil unüberschaubaren Ketten von Subunternehmern.

2.2 Funktionsweise und Wirkung des Kettenbetruges

2.2.1 Parallelen zu den Karussellgeschäften

Im Baugewerbe sind in den vergangenen Jahren durch die gezielte Einschaltung von unseriös operierenden Subunternehmern in einer Kette (Generalunternehmer – Generalsubunternehmer – Subunternehmer) zahlreiche Betrugsmodelle entstanden. Die Finanzbehörden können die Subunternehmerketten – ähnlich wie die grenzüberschreitenden Umsatzsteuerkarusselle – meistens nicht bis zum Anfang zurückverfolgen. Dies wird gezielt für betrügerische Handlungen ausgenutzt.

2.2.2 Modellbeschreibung

Der Kettenbetrug läuft regelmäßig nach folgendem Muster ab:

Ein so genannter Betreiber/Initiator gründet über Strohmänner in- oder ausländische Scheinfirmen, die jeweils einem Generalsubunternehmer, der ebenfalls vom Betreiber/Initiator bestimmt wird, formal ihre Tätigkeit als Subunternehmer anbieten und mit diesem „Schein“-Werkverträge abschließen[14]. Ziel der Gründung bzw. Initiierung der Generalsubunternehmer und Subunternehmer ist es, die Unternehmer- und Arbeitgebereigenschaft von so genannten Kolonnen-schiebern zu verschleiern. Die vorgeschalteten vermeintlichen Subunternehmer werden in der Regel tatsächlich nicht für die Durchführung von Werkvertragstätigkeiten eingesetzt. Vielmehr arbeiten Baukolonnen mit meist ausländischen Beschäftigten für einen Kolonnenschieber auf Stundenlohnbasis im Rahmen einer in der Bauwirtschaft illegalen Arbeitnehmerüberlassung.

Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass inländische Bauhandwerkerinnen und Bauhandwerker, die Sozialleistungen wie Arbeitslosengeld beziehen, unangemeldet und zu Nettolöhnen für Subunternehmer auf den Baustellen arbeiten.

---

[10] Vergleiche Bemerkungen 2002, Bundestagsdrucksache 15/60 Nr. 74.

[11] Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 29. September 2000, Teil A, Bundestagsdrucksache 14/4658, Bundesratsdrucksache 297/00.

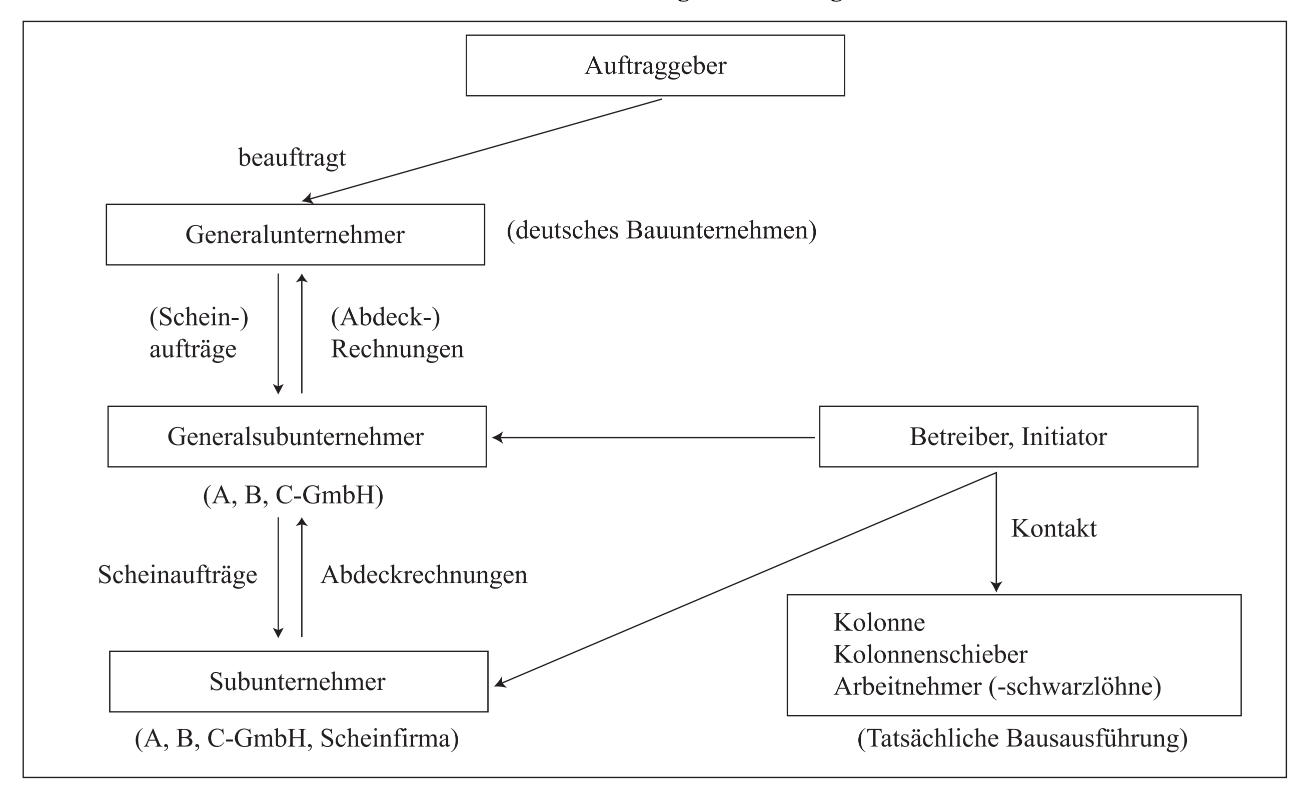
[12] Ebenda.

[13] Vergleiche Beschluss des Deutschen Bundestages vom 6. April 2001 (Bundestagsplenarprotokoll 14/165, S. 16169) auf Antrag der Fraktion der SPD sowie der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Eckpunkte zur Verbesserung der Bekämpfung illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit“, Bundestagsdrucksache 14/5270.

[14] Zum Teil sind die „Schein“-Werkverträge – unter Auslassung der Zwischenebene des Generalsubunternehmers – auch unmittelbar mit dem Generalunternehmer abgeschlossen worden.

Abbildung 4

Modellbeschreibung Kettenbetrug



2.2.3 Kriminelles Zusammenwirken der Beteiligten

Der Kettenbetrug im Baugewerbe schädigt nicht nur den Arbeitsmarkt. Er führt auch zu erheblichen Steuerausfällen. Die Subunternehmer erstellen nämlich Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis (Abdeck- bzw. Scheinrechnungen) über die vermeintlich von ihnen ausgeführten Leistungen, aus denen zunächst der Generalsubunternehmer als Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug und den Betriebsausgabenabzug geltend macht. Der Generalsubunternehmer erteilt anschließend dem Generalunternehmer Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis über dieselben Leistungen in gleicher Höhe oder mit geringem Gewinnaufschlag, aus denen der Generalunternehmer wiederum den Vorsteuerabzug und den Betriebsausgabenabzug geltend macht. Die Subunternehmer selbst geben entweder keine Steuererklärungen/Voranmeldungen ab oder zahlen keine Steuern. Außerdem führen sie weder Lohnsteuer noch Sozialabgaben ab oder tun dies nur auf Basis von Minimallöhnen. Nach einiger Zeit treten an die Stelle der bisherigen Subunternehmer neue Firmen, die von denselben Betreibern zum selben Zweck gegründet werden.

2.2.4 Steuerliche Auswirkungen

Durch die Einschaltung einer Vielzahl unseriös operierender Subunternehmer fallen pro Jahr Steuerbeträge in Milliardenhöhe aus. Darüber hinaus sind legal arbeitende Bauunternehmer nicht mehr konkurrenzfähig. In einem aktuellen Fall erreicht der Steuerschaden einen knapp dreistelligen Millionenbetrag. In den vergangenen Jahren sind zwar einzelne groß angelegte Kettengeschäfte mit Steuerausfällen in jeweils zweistelliger Millionenhöhe aufgedeckt worden, die zu mehrjährigen Freiheitsstrafen für die Initiatoren führten. Die Finanzbehörden decken solche betrügerischen Modelle aber in einer zu geringen Anzahl auf. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes blieben die Erfolge der Finanzbehörden mangels zeitnaher, gezielter und regelmäßiger Baustellenkontrollen vor Ort letztlich auf Zufallsfunde beschränkt. Eine Überprüfung einzelner Subunternehmer brachte zudem häufig nicht den gewünschten Erfolg, weil die Firmen häufig wechselten. Die Finanzbehörden konnten Steuerforderungen gegen die vermeintlichen Subunternehmer daher regelmäßig nicht durchsetzen. Ferner führten sie die Ermittlungen nicht in jedem prüfungswürdigen Fall konsequent durch. Oftmals gaben sich die Finanzbehörden mit der Enttarnung eines Subunternehmers zufrieden, ohne möglichen Querverbindungen oder Vernetzungen zu weiteren Subunternehmern oder den Auftraggebern nachzugehen. Mit den Behörden der Arbeits- und Zollverwaltung arbeiteten sie ebenfalls nur ungenügend zusammen.

Die Initiatoren/Betreiber der Modelle steuern den gesamten Geschehensablauf – zumindest unterhalb der Generalunternehmerebene. Sie setzen Gesellschaften ein und ziehen sie bei Bedarf wieder ab, beschaffen und steuern die Kolonnen und bereiten die Rechnungen vor. Dies findet praktisch ausschließlich im kriminellen Milieu statt, vielfach unter Beteiligung ausländischer Täterinnen und Täter. Die hinterzogenen Gelder werden in der Regel sofort nach Erhalt ins Ausland transferiert und so dem Zugriff des deutschen Fiskus entzogen.

2.3 Mängel beim Gesetzesvollzug

Der Bundesrechnungshof hat weiterhin festgestellt, dass die Praxis der Finanzämter bei einer Vielzahl ausländischer Werkvertragsunternehmer faktisch zu einer Nichtbesteuerung führt. Dem Fiskus entstehen dadurch Steuerausfälle in beträchtlicher Höhe. Die administrative Abwicklung der Fälle durch den Innendienst und die Ermittlungstätigkeit vom „grünen Tisch“ aus sind regelmäßig sehr zeit- und arbeitsintensiv, bringen aber selbst dann, wenn die Besteuerungsgrundlagen nahezu vollständig ermittelt werden können, nicht die erhofften Steuereinnahmen. Im Ergebnis stehen dem verhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand bei der Besteuerung ausländischer Werkvertragsunternehmer aufseiten der Finanzämter nahezu keine Steuereinnahmen gegenüber. Mangels hinreichenden Abgleichs der Angaben mit den tatsächlichen Gegebenheiten durch entsprechende Baustellenkontrollen können überdies mögliche steuerliche Konsequenzen beim Leistungsempfänger, z. B. die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs und/oder die Kürzung des Vorsteuerabzugs, nicht gezogen werden. Aufgrund der Mängel beim Gesetzesvollzug, der unzureichenden Ermittlungs- und Kontrolltätigkeiten vor Ort sowie ineffektiver Kontrollmechanismen ist die Besteuerung bei ausländischen Werkvertragsunternehmern insgesamt nicht sichergestellt.

2.4 Bauabzugssteuer

2.4.1 Keine wesentlichen Verbesserungen

Auch durch die Einführung der Bauabzugssteuer[15)] ab dem Jahre 2002 ist nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes die Besteuerungssituation im Baugewerbe nicht wesentlich verbessert worden. Mit dem neuen Abzugsverfahren konnten weder Kettenbetrugsmodelle in größerem Umfang als bisher aufgedeckt, noch die Besteuerung der ausländischen Werkvertragsunternehmer im Inland sichergestellt werden. Stattdessen ist die großzügige Erteilung von Freistellungsbescheinigungen, die den Leistungsempfänger von der Steuerabzugsverpflichtung befreien, zum Regelfall geworden. Diese Handhabung wurde in Erlassen des Bundesministeriums und der Landesfinanzbehörden entsprechend vorgegeben.

2.4.2 Hohe Freistellungsquote

Die Finanzämter erteilten in mehr als 95 % aller Fälle (99 % bei inländischen, 95 % bei ausländischen Antragstellern) eine Freistellungsbescheinigung. Bis September 2002 waren bereits etwa 890 000 Bescheinigungen ausgestellt worden. Davon entfielen etwa 6 000 Bescheinigungen auf ausländische Unternehmer. Eine Freistellungsbescheinigung kommt aus Sicht der Unternehmer einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung gleich, deren „Marktwert“ von der Dauer der Freistellung abhängt. Dem stehen weder eine hinreichende Überprüfung der Freistellungsanträge, etwa durch Datenbankabgleich oder gezielte Baustellenkontrollen vor Ort, noch eine sinnvolle und notwendige Nutzung der erteilten Bescheinigungen als Kontrollmaterial gegenüber. Selbst Briefkastenfirmen erhielten Freistellungsbescheinigungen, die z. T. mehrfach verlängert wurden. Die Finanzämter können die gesetzlich geforderte steuerliche Zuverlässigkeit des leistenden Unternehmers letztlich nicht bzw. nicht hinreichend überprüfen. Im Hinblick auf den mit der Regelung verbundenen hohen Verwaltungsaufwand beurteilt der Bundesrechnungshof das derzeit praktizierte Freistellungsverfahren insgesamt als für die Steuerverwaltung ineffizient.

2.4.3 Rechtssicherheit für die Beteiligten

Darüber hinaus schließt das Bauabzugsverfahren sanktionierende Regelungen aus. So sind z. B. die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs beim Auftraggeber und die Lohnsteuerhaftung des Entleihers bei illegaler Arbeitnehmerüberlassung nicht möglich, wenn der Leistungsempfänger den Steuerabzugsbetrag angemeldet und abgeführt oder eine gültige Freistellungsbescheinigung vorgelegt hat. Den Auftraggebern der Subunternehmer wird damit eine weitgehende Rechtssicherheit gewährt, weil eine Überprüfung auch bei unzureichenden oder fehlenden Angaben nicht mehr vorzunehmen ist.

2.4.4 Ziel des Gesetzgebers nicht erreicht

Im Ergebnis führt die hohe Freistellungsquote dazu, dass die mit dem Bauabzugsverfahren beabsichtigte Verlagerung der Besteuerung auf den Leistungsempfänger nicht stattfindet. Vielmehr muss die Besteuerung in sämtlichen Fällen, in denen eine Freistellungsbescheinigung erteilt wird, nach wie vor beim leistenden Werkvertragsunternehmer durchgeführt werden. Die Finanzämter sind demnach mit denselben Schwierigkeiten und Problemen bei der steuerlichen Erfassung und Sachverhaltsermittlung konfrontiert wie vor Einführung der Bauabzugssteuer. Im Vergleich zu den bisherigen rechtlichen Möglichkeiten der Finanzverwaltung steht sich der unredliche Leistungsempfänger durch die gesetzlich zugestandene Rechtssicherheit, insbesondere hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs, aber deutlich besser. Der Bundesrechnungshof hält die Bauabzugssteuer deshalb in der derzeitigen Form für ein unzureichendes Mittel, um wirksam gegen Betrugsmodelle und illegale Betätigung im Baugewerbe vorzugehen, diese einzudämmen und die Besteuerung insoweit sicherzustellen.

2.5 Ausländische Beschäftigte

Auch die Besteuerung der in Deutschland tätigen ausländischen Beschäftigten ist nicht sichergestellt. Die Finanzämter kontrollieren nur im Ausnahmefall, ob die nach den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Voraussetzungen für eine Ertragsbesteuerung (so genannte 183-Tage-Regelung) erfüllt sind. Ein bundesweiter Abgleich, ob die eingesetzten Beschäftigten insgesamt länger als 183 Tage in Deutschland anwesend waren, ist mangels entsprechender Datenbanken nicht möglich. Ausländische Beschäftigte können so über Jahre in Deutschland arbeiten, ohne dass Lohn-/Einkommensteuer abgeführt wird. Die Steuerausfälle in diesem Bereich sind nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes ebenfalls erheblich.

2.6 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

2.6.1 Baustellenkontrollen

Um die Besteuerung ausländischer Werkvertragsunternehmer im Baubereich sicherzustellen und illegaler Betätigung wirksam zu begegnen, hat es der Bundesrechnungshof für

15) Nach den Vorschriften zur Bauabzugssteuer (§§ 48 ff. EStG) muss der Auftraggeber 15 % des Rechnungsbetrages einbehalten und an das Finanzamt abführen.

dringend erforderlich gehalten, durch flächendeckende und unvermutete Baustellenkontrollen vor Ort sowie durch konsequente strafrechtliche Verfolgung die Voraussetzungen für einen besseren Gesetzesvollzug zu schaffen. Als notwendige Maßnahme hat er eine bundesweite Vernetzung der Sonderermittlungsstellen, Steuerfahndungsstellen und Außendienste vorgeschlagen. Angesichts der hohen Steuerausfälle, die insbesondere durch Kettenbetrugsmodelle im Baugewerbe eintreten, hat er ferner empfohlen, die Zahl der Baustellenkontrollen deutlich zu erhöhen und in ein angemessenes Verhältnis zur vermuteten Dunkelziffer der Scheinfirmen zu setzen. Er hat darauf hingewiesen, dass eine wirksame Bekämpfung der betrügerischen Aktivitäten nur möglich ist, wenn die Enttarnung einzelner Subunternehmer bzw. die Aufdeckung der Betrugsmodelle nicht länger auf Zufallsfunde beschränkt bleibt.

2.6.2 Gesetzlicher Handlungsbedarf

Trotz der geschilderten Missstände bei der Bauabzugssteuer hat sich der Bundesrechnungshof dafür ausgesprochen, die Regelung als zusätzliches Instrument zur Sicherstellung der Besteuerung grundsätzlich beizubehalten. Er hat es allerdings für geboten gehalten, in folgenden Bereichen Nachbesserungen vorzunehmen:

- Das Freistellungsverfahren sollte künftig entsprechend den Vorstellungen des Gesetzgebers gehandhabt werden. Die Finanzbehörden sollten risikobehaftete Freistellungsanträge (z. B. erstmalige Antragsteller, Anträge von Briefkastenfirmen) durch gezielte Kontrollen vor Ort prüfen. Außerdem sollten die erteilten Freistellungsbescheinigungen als Kontrollmaterial eingesetzt werden.
- Die Rechtssicherheitsklausel sollte so gefasst werden, dass sie ungerechtfertigte Begünstigungen beim Empfänger einer Bauleistung verhindert. Keine Rechtssicherheit sollte in Fällen gewährt werden, bei denen sich im Nachhinein betrügerische Aktivitäten herausstellen, von denen der Leistungsempfänger Kenntnis hatte oder den Umständen nach Kenntnis hätte haben müssen.
- Es sollte geahndet werden, wenn der Leistungsempfänger seiner Verpflichtung zur Anmeldung und Abführung des Steuerabzugsbetrages nicht nachgekommen ist, obwohl keine Freistellungsbescheinigung ausgestellt wurde.

2.6.3 Weitere Sicherungsmaßnahmen

Als weitere Maßnahmen zur Sicherstellung und Kontrolle der Besteuerung bei Unternehmen im Baugewerbe hat der Bundesrechnungshof empfohlen,

- die technischen, organisatorischen und rechtlichen Möglichkeiten, vorhandene Datenbanken der Steuerverwaltung effektiver zu nutzen, auf Datenbanken anderer Verwaltungen zurückzugreifen und die verschiedenen Datenbanken miteinander zu vernetzen, schnellstmöglich zu prüfen und auszuschöpfen sowie ggf. Risikoprofile für den Baubereich zu erstellen;
- nach österreichischem Vorbild einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft im gesamten Baubereich zu prüfen („reverse-charge-Modell“). Dadurch würde ein personelles und zeitliches Auseinanderfallen von Umsatzsteuerzahlung und Vorsteuervergütung verhindert und der vorsteuervergütungsberechtigte Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer. Hierfür wäre nach Artikel 27 der sechsten EG-Richtlinie[16] die Zustimmung des Rates einzuholen;
- zusätzlich die Möglichkeiten einer steuerlichen Generalunternehmerhaftung nach sozialversicherungsrechtlichem Vorbild (§ 28e SGB IV[17]) für die gesamte Subunternehmerkette zu prüfen und
- die Zusammenarbeit zwischen der Steuerverwaltung und den Behörden der Arbeits- und Zollverwaltung auf allen Ebenen zu verbessern und zu intensivieren.

Im Hinblick auf die zunehmende illegale Beschäftigung und Schwarzarbeit und die großen volkswirtschaftlichen und gesellschaftspolitischen Schäden hat der Bundesrechnungshof ferner angeregt, mittelfristig auch eine nationale Betrugsbekämpfungsbehörde nach französischem Vorbild (Délégation interministérielle à la lutte contre le travail illégal – DILTI) in Erwägung zu ziehen. Eine solche Behörde könnte die eingehenden Informationen besser, schneller und gezielter weiterleiten, die Vorgehensweise – auch auf internationaler Ebene – effektiver koordinieren und ggf. selbst übergreifende Kontrollen auf Baustellen in Deutschland durchführen. Darüber hinaus wäre sie zentrale Schnittstelle zu den betroffenen Bundesministerien und könnte die Notwendigkeit von gesetzgeberischen Maßnahmen oder Verwaltungsregelungen schnell und unmittelbar transportieren.

Eine solche Betrugsbekämpfungseinheit wäre in Form der Informations- und Koordinationszentrale zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung durch die Zollverwaltung (InKoBillBZ) schon vorhanden. Die entsprechenden BillBZ-Einheiten der Zollverwaltung sollen nach dem Willen der Bundesregierung nunmehr auf rd. 5 000 Beschäftigte aus dem Bestand der Bundesanstalt für Arbeit aufgestockt werden. Darüber hinaus müssten in dieser Behörde auch Ermittlungsbeamte der Steuerverwaltung eingesetzt werden. Gegebenenfalls sind deren Aufgaben und gesetzliche Befugnisse entsprechend zu erweitern.

Das Bundesministerium hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes insoweit aufgenommen, als der Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2004 einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft im gesamten Baubereich vorsieht. Einen entsprechenden Antrag hat die Bundesregierung inzwischen der Europäischen Kommission zugeleitet.

3. Umsatzsteuerausfälle bei Globalzessionen

3.1 Begriff der Globalzession

Bei einer Globalzession tritt der Kreditnehmer (Zedent) seine gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen zur Sicherung eines Kredites an den Kreditgläubiger (Zessionar) ab. Zieht der Zessionar die Forderungen ein, so ist er nach der derzeitigen Rechtslage nicht verpflichtet, die in den eingezogenen Bruttoforderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge abzuführen. Der Zedent bleibt weiterhin allein verpflichtet, die in den vom Zessionar vereinnahmten

[16] Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer vom 17. Mai 1977.

[17] Viertes Buch Sozialgesetzbuch.

Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge beim Finanzamt anzumelden und abzuführen.

Die Globalzession ist im Kreditgeschäft ein weit verbreitetes Instrument, um Kreditforderungen abzusichern. Dies gilt im Besonderen dann, wenn der Kreditnehmer in einem kapitalintensiven Geschäftsfeld wie beispielsweise dem Leasinggeschäft tätig ist.

3.2 Feststellungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass in einer Vielzahl von Fällen Unternehmen nach einer Globalzession unter Hinterlassung erheblicher Umsatzsteuerschulden in die Insolvenz gingen. In den meisten Fällen konnte die Steuerverwaltung Steuerforderungen nicht mehr realisieren und musste sie letztlich – wenn sie überhaupt noch festgesetzt wurden – niederschlagen.

Eine Kreditvergabe an Unternehmen im Leasinggeschäft ist in vielen Fällen grundsätzlich an die gleichzeitige Abtretung der Rechte aus den bestehenden oder künftigen Leasingeinnahmen geknüpft. Gerät der Kreditnehmer in der Folgezeit in finanzielle Schwierigkeiten und droht mit seinen Kredittilgungen oder Zinszahlungen auszufallen, macht der Zessionar seine Rechte aus der Abtretung geltend und zieht die an ihn zur Sicherheit abgetretenen Forderungsbeträge selbst ein. Im Regelfall werden die Bruttobeträge (also einschließlich der Umsatzsteuer) vollumfänglich zur Tilgung der Forderungen verwendet. Der Zedent bleibt im zugrunde liegenden Umsatzgeschäft weiterhin Leistungserbringer und muss den Umsatz weiterhin gegenüber dem Finanzamt erklären und die Steuer entrichten.

Da der Zessionar, obwohl er den in den eingezogenen Forderungsbeträgen enthaltenen Umsatzsteueranteil vereinnahmt hat, nach derzeitiger Rechtslage weder Steuerschuldner ist, noch gegenüber dem Zedenten verpflichtet ist, Mittel zur Begleichung der Umsatzsteuer freizugeben, bleibt dem Zedenten nur die Möglichkeit, die Umsatzsteuer aus anderen Mitteln aufzubringen. Dazu ist er regelmäßig nicht mehr in der Lage, sodass ein Umsatzsteuerrückstand verbleibt, der für die Finanzverwaltung uneinbringlich wird.

Diese Vorgehensweise ist häufig festzustellen. Manchmal vereinbaren die Beteiligten neben der Globalabtretung aller Forderungen sogar ausdrücklich, dass der Zedent auch seine jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuerforderungen an den Zessionar zur Sicherung seiner Ansprüche abtritt. Im finanziell bedeutsamsten Fall, den der Bundesrechnungshof eingesehen hat, trat eine Münchener Leasinggesellschaft, die zunächst die Globalzession „nur“ auf Nettobeträge bezogen hatte, nochmals gesondert die Umsatzsteuer an die finanzierenden Kreditinstitute ab. Dieser Umsatzsteueranteil betrug 7,52 Mio. Euro und entspricht in vollem Umfang dem nach der Einziehung der Forderungen durch die Kreditinstitute eingetretenen Steuerschaden.

Die notwendig gewordenen Niederschlagungen von Umsatzsteuerforderungen wegen Aussichtslosigkeit der Vollstreckung haben in den letzten Jahren dramatisch zugenommen (vgl. Abschnitt I, Tz. 3.2). Neben allgemeinen uneinbringlichen Umsatzsteuern in Insolvenzfällen waren Forderungsabtretungen der geschilderten Art eine der Hauptursachen für die Umsatzsteuerausfälle.

3.3 Steuerliche Auswirkungen

Der Bundesrechnungshof schätzt, dass Globalzessionen bundesweit zu jährlichen Umsatzsteuerausfällen im dreistelligen Millionenbereich führen. Diese Annahme wird durch die Erkenntnisse einiger Länder untermauert. So hat das Land Bayern im Zuge eigener Ermittlungen im Jahre 2002 festgestellt, dass allein dort in den vergangenen Jahren durch Globalzessionen Umsatzsteuerausfälle in Höhe von mindestens 75 Mio. Euro eingetreten waren. Die Finanzbehörde Hamburg hat den Steuerausfall im Jahre 1997 allein bei den beiden Finanzämtern für Körperschaften auf ca. 10 Mio. Euro jährlich seit dem Jahre 1987 beziffert.

3.4 Bisherige Überlegungen des Bundesministeriums der Finanzen

Die aus Globalzessionen resultierenden Umsatzsteuerausfälle sind dem Bundesministerium spätestens seit Mitte der 90er-Jahre bekannt. Das Bundesministerium und die Länder sind sich darüber einig, dass gesetzgeberische Maßnahmen zu veranlassen sind, um Umsatzsteuerausfälle aufgrund von Globalzessionen einzudämmen.

Nach den Vorstellungen des Bundesministeriums – die auch von den Ländern geteilt werden – sollten sowohl Zessionar als auch Zedent bei Forderungsabtretungen gesamtschuldnerisch für die Umsatzsteuer haften. Unter anderem haben personelle Engpässe im Bundesministerium dazu beigetragen, dass die Überlegungen zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes bisher weder in einer Umsatzsteuer-Sitzung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beraten noch in ein Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden sind.

3.5 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof hat die Auffassung vertreten, dass die bisherigen Überlegungen des Bundes und der Länder zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen durch Globalzessionen Ziel führend sind, da die Gesamtschuldnerschaft von Zedent und Zessionar eine geeignete gesetzgeberische Maßnahme wäre, um Umsatzsteuerausfälle zu vermindern. Auch die gesetzliche Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Zessionar hielt der Bundesrechnungshof für eine denkbare Alternative zur Gesamtschuldnerschaft.

Unabhängig davon, für welche Alternative sich der Gesetzgeber entscheiden wird, hat es der Bundesrechnungshof für zwingend notwendig gehalten, gesetzgeberische Maßnahmen nunmehr schnellstmöglich in die Wege zu leiten. Er hat deshalb das Bundesministerium aufgefordert, die zwischenzeitlich unterbrochenen Gesetzesarbeiten baldmöglichst wieder aufzunehmen und erfolgreich zum Abschluss zu bringen.

Weitere Verzögerungen können nicht mehr hingenommen werden, da es unbillig erscheint, dass die berechtigten Forderungen des Fiskus ausfallen, während Kreditgeber die Steuern, die sie mit den Forderungen einziehen, behalten dürfen und damit ihr Kreditsicherungsvolumen auf Kosten der Allgemeinheit um derzeit 16 % ausdehnen.

Das Bundesministerium hat dem Gesetzgeber in dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003) eine Gesamtschuldnerschaft

von Zedent und Zessionar vorgeschlagen. Das weitere Verfahren bleibt abzuwarten.

4. Umsatzsteuerausfälle durch Optionen bei Grundstücksveräußerungen

4.1 Feststellungen des Bundesrechnungshofes

Auch bei umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen durch insolvente Unternehmer hat der Bundesrechnungshof ein hohes Ausfallrisiko für die Umsatzsteuer festgestellt. Von der Zahlungsunfähigkeit bedrohte Unternehmen entschließen sich häufig auf Druck der Kreditinstitute zur Veräußerung eines betrieblichen Grundstücks, um mit dem erzielten Kaufpreis die Kreditbelastung zu verringern. Obwohl der Grundstücksverkauf grundsätzlich umsatzsteuerfrei ist, können Unternehmen als Option die umsatzsteuerpflichtige Veräußerung wählen. Der um 16 Prozentpunkte erhöhte Kaufpreis belastet Kaufinteressen nicht, wenn das Grundstück für unternehmerische Zwecke genutzt werden soll. Für diesen Fall kann der Käufer die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

4.2 Steuerausfälle bei Beteiligung insolventer Unternehmer

Den eigentlichen Vorteil aus der Option ziehen die das Grundstück finanzierenden Kreditinstitute. Sie vereinnahmen – aufgrund vertraglicher Abrede im Notarvertrag – den Bruttokaufpreis unmittelbar und verwenden ihn regelmäßig vollständig zur Aufrechnung ihrer Forderungen gegenüber dem Veräußerer. Da für den Veräußerer oft kein Resterlös verbleibt, kann er die gegenüber dem Finanzamt anzumeldende und abzuführende Umsatzsteuer nicht zahlen. Dem Finanzamt bleibt in einer Vielzahl der Fälle keine andere Möglichkeit, als den Umsatzsteuerbetrag niederzuschlagen. Gegenüber den den Steuerbetrag vereinnahmenden Kreditinstituten besteht für den Fiskus keine rechtliche Grundlage, seinen Anspruch durchzusetzen. Objektiv erfüllt die Anmeldung und Nichtabführung der Umsatzsteuer zwar der Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG (eingeführt durch das StVBG). Die Vorschrift mit ihrem Strafrahmen bis 50 000 Euro geht jedoch dann ins Leere, wenn der Unternehmer weder die Steuern noch die Geldbuße zahlen kann.

Nicht selten sind Fälle festzustellen, in denen der Veräußerer und der Erwerber eines Grundstücks zunächst verbindliche Regelungen zur Behandlung der Umsatzsteuer (mit dem Ziel der Abführung) treffen. Erst nachträglich macht das finanzierende Kreditinstitut diese Regelungen rückgängig, um die Steuer in den Sicherungsumfang einzubeziehen. So veräußerte ein gewerblicher Vermieter in Oberbayern einen Supermarkt letztlich mit Option zur Umsatzsteuer, obwohl der Käufer ursprünglich seinen Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch an den Verkäufer zur Verrechnung mit dem Finanzamt abgetreten hatte. Diese Abtretung wurde vor dem Verkauf auf Betreiben des Kreditinstitutes rückgängig gemacht, so dass der gesamte Kaufpreis einschließlich der Umsatzsteuer in Höhe von 5,6 Mio. Euro direkt an die Grundschuldgläubiger ging. Der Unternehmer stellte sogleich Insolvenzantrag. Dem Fiskus entstand ein endgültiger Steuerausfall von rd. 5,6 Mio. Euro.

4.3 Steuerausfälle bei Beteiligung nicht insolventer Unternehmer

Darüber hinaus treten auch bei umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen durch nicht insolvente Unternehmer erhebliche Steuerausfälle ein. In diesen Fällen setzt sich der Verkäufer nach Abwicklung des Grundstücksgeschäftes, insbesondere nach der Kaufpreiszahlung durch den Erwerber an das Kreditinstitut, ins Ausland ab, ohne die entstandene Umsatzsteuer aus dem Grundstücksgeschäft zu entrichten.

4.4 Steuerausfälle bei Rückabwicklungen

Ferner sind dem Bundesrechnungshof Gestaltungen bekannt geworden, die zu Steuerausfällen aufseiten des Grundstückserwerbers führen, weil bei der Aufhebung und Rückabwicklung des Grundstückskaufvertrages die Rückforderung der ungerechtfertigt ausgezahlten Vorsteuerbeträge aufgrund des beim Erwerber bereits eröffneten Insolvenzverfahrens regelmäßig erfolglos blieb. Stellvertretend für viele Fälle sei hier ein rheinland-pfälzischer Unternehmer genannt, der ein Hotel- und Gaststättengrundstück für 4,9 Mio. Euro zzgl. Umsatzsteuer erworben hatte. Nach Auszahlung des Vorsteuerguthabens trat er vom Kaufvertrag zurück und zog gleichzeitig soweit wie möglich Vermögenswerte aus dem Unternehmen ab. Von den ausgezahlten Vorsteuerbeträgen sind derzeit noch ca. 538 000 Euro rückständig.

4.5 Steuerliche Auswirkungen

Der Bundesrechnungshof ist der Auffassung, dass die Option zur Umsatzsteuerpflicht im Zusammenhang mit der Veräußerung regelmäßig wertvoller Grundstücke in hohem Maße fiskalisch riskant ist und in vielen Fällen auch zu missbräuchlichen Gestaltungen führt. Die Finanzverwaltung kann dem rechtlich und tatsächlich nichts entgegen setzen. Im Nachhinein können die Finanzämter ihren Umsatzsteueranspruch meist nicht mehr durchsetzen.

Der festgestellte Umsatzsteuerschaden bei steuerpflichtigen Grundstücksgeschäften ist in jedem Einzelfall außerordentlich hoch. Da in den Finanzämtern bislang keine Aufzeichnungen über entsprechende Sachverhalte geführt werden, ist zudem zu vermuten, dass der Großteil der Missbrauchsfälle nicht bekannt ist. Allein in 15 vom Bundesrechnungshof eingesehenen Fällen beläuft sich der Schaden auf rd. 12 Mio. Euro. Es ist zu befürchten, dass aufgrund solcher Gestaltungen bundesweit ein jährlicher Gesamtschaden in dreistelliger Millionenhöhe entstanden ist.

4.6 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof hat es für dringend geboten gehalten, die bestehende Missbrauchsanfälligkeit bei der Option zur Umsatzsteuerpflicht im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften schnellstmöglich und nachhaltig zu unterbinden, um künftige Steuerausfälle zu verhindern. Dieses Ziel kann nach seiner Auffassung wirksam nur durch entsprechende gesetzliche Regelungen erreicht werden. Hierzu hat der Bundesrechnungshof mehrere alternative Lösungsansätze vorgeschlagen:

4.6.1 Abschaffung oder Einschränkung der Option nach § 9 UStG

Die aufgezeigte Missbrauchsanfälligkeit und die damit verbundenen Steuerausfälle resultieren im Ergebnis aus der Möglichkeit des § 9 UStG, bei Grundstücksgeschäften in bestimmten Fällen zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren. Es könnte daher überlegt werden, die Optionsmöglichkeit für Grundstücksgeschäfte generell abzuschaffen oder zumindest in einem ersten Schritt für bestimmte Sachverhalte einzuschränken.

4.6.2 Übertragung der Steuerschuldnerschaft

Gemäß § 13b Abs. 2 UStG kann die Steuerschuld in bestimmten Fällen auf den Leistungsempfänger übertragen werden. Dieser Regelung unterliegt bereits die Veräußerung von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch Vollstreckungsschuldner an den Ersteher (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG). Die Fallgruppen des § 13b Abs. 1 UStG ließen sich um Veräußerungen von Grundstücken außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens erweitern. Die Übertragung der Steuerschuldnerschaft (mit Zustimmung des Rates nach Artikel 27 der Sechsten EG-Richtlinie) wäre dann bei sämtlichen steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen möglich. Die Steuerausfälle könnten dadurch deutlich geringer ausfallen.

4.6.3 Gesamtschuldnerschaft

Als gesetzgeberische Maßnahme kommt ferner die Einführung einer Gesamtschuldnerschaft in Betracht. In diesem Fall würden Grundstücksveräußerer und Grundstückserwerber gesamtschuldnerisch für die aus dem Grundstücksgeschäft entstandene Umsatzsteuer haften. Im Unterschied zu der Übertragung der Steuerschuldnerschaft wäre hierfür die Zustimmung des Rates nicht erforderlich.

4.6.4 Bescheinigungsverfahren nach dem Grunderwerbsteuergesetz

Zusätzlich zu einer der drei vorgenannten gesetzlichen Lösungsvarianten hält der Bundesrechnungshof es für sinnvoll, ein dem grunderwerbsteuerlichen Bescheinigungsverfahren nach § 22 GrEStG entsprechendes Verfahren auch für Umsatzsteuerzwecke einzuführen. Nach § 22 Abs. 1 GrEStG darf der Erwerber eines Grundstücks erst dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Besteuerung zuständigen Finanzamts vorgelegt wird, dass der Eintragung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen. Das Finanzamt hat nach § 22 Abs. 2 GrEStG die Bescheinigung zu erteilen, wenn die Grunderwerbsteuer entrichtet, sichergestellt oder gestundet worden ist oder wenn Steuerfreiheit gegeben ist. Mit diesem Bescheinigungsverfahren und der daran gebundenen Eigentumsumschreibung wird letztendlich der Grunderwerbsteueranspruch des Fiskus gesichert. Diese Regelung könnte auf die geschuldete Umsatzsteuer ausgedehnt werden.

Bei Einführung eines solchen Verfahrens für Zwecke der Umsatzsteuer ist jedoch zwingend erforderlich, dass die Möglichkeit der nachträglichen Option, d. h. eine Option nach der notariellen Beurkundung des Grundstückskaufvertrages, gesetzlich ausgeschlossen wird, weil anderenfalls Umgehungen der Sicherungsmaßnahme absehbar sind und die Gefahr besteht, dass die Regelung ins Leere läuft.

Das Bundesministerium hat den Empfehlungen des Bundesrechnungshofes insoweit Rechnung getragen, als es in dem vorgelegten Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2003 dem Gesetzgeber einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft vorschlägt. Das weitere Verfahren bleibt abzuwarten.

5. Leasing- und Mietkaufmodell

5.1 Funktionsweise

Seit etwa zehn Jahren kommt es in Einzelfällen im Zusammenhang mit Leasing- und Mietkaufverträgen über hochwertige Industriegüter mit eingeschränkter Marktgängigkeit (vor allem selbstfahrende Autokrane) durch offensichtlich „planmäßige“ Insolvenzen der Leasingnehmer zu erheblichen Umsatzsteuerausfällen. In diesen Fällen arbeiten die Beteiligten (Hersteller, Kreditinstitute, Leasinggeber und wechselnde Leasingnehmer) zielgerichtet zulasten des Fiskus zusammen. Die Steuerausfälle lagen in den eingesehenen Einzelfällen meist im zweistelligen Millionenbereich. Der Gesamtschaden dürfte sich nach vorsichtigen Schätzungen der Steuerfahndungsstellen im dreistelligen Millionenbereich bewegen.

Das Absatzmodell für diese Güter beruht auf einer Finanzierung durch den Hersteller bzw. durch ein Finanzierungsinstitut (Kreditinstitut), welches der Hersteller vermittelt.

Danach kauft das Finanzierungsinstitut die Autokrane vom Hersteller und liefert sie per Leasing oder Mietkauf weiter an die Kunden des Herstellers. Die Finanzierungsinstitute sichern sich gegenüber den Herstellern ab, indem diese eine so genannte „Buy-Back-Vereinbarung“ eingehen müssen. Die Vereinbarung besagt, dass der Hersteller die von dem Finanzierungsinstitut gekauften und gegenüber dem Kunden finanzierten Krane zu einem bestimmten Preis zurückkaufen muss, wenn die Finanzierung beim Kunden „Not leidend“ wird, das heißt in der Regel, wenn der Kunde mit zwei Leasing- oder Mietkaufraten im Rückstand ist. Zur Minimierung eines möglichen Restrisikos versuchen die Hersteller, hierfür zusätzlich eine Versicherungsabdeckung zu erreichen. Die handelnden Firmen sind häufig personell miteinander verbunden.

Ein solches Modell bringt für die Hersteller erhebliche Vorteile. Selbst wenn kaum ein Markt vorhanden ist, können sie dort neue Produkte platzieren, ohne eine übermäßige Eigenkapitalbindung in Kauf nehmen zu müssen und ohne dass Eventualverbindlichkeiten in die Bilanz einzustellen sind („Off-Balance-Sheet“- Lösung).

5.2 Einheitliches Steuerumgehungsmuster

Den vom Bundesrechnungshof im Rahmen der örtlichen Erhebungen untersuchten einschlägigen Fällen liegen steuerliche Sachverhaltsgestaltungen nach gleichem oder ähnlichem Muster zugrunde.

Zunächst wird eine lediglich mit Mindestkapital ausgestattete GmbH (zum Teil ohne eigene Geschäftsräume) gegründet oder aus Vorratsgründungen bzw. per Mantelkauf übernommen. Anschließend wird als Gewerbe die Vermie-

tung bestimmter Wirtschaftsgüter angemeldet. Die GmbH erwirbt sodann entweder im Wege des Leasings, meist aber im Wege des Mietkaufes von einer Leasinggesellschaft in erheblichem Umfang die hochpreisigen Wirtschaftsgüter (in einem Fall 139 gebrauchte Einheiten im „Bündel“ zu rd. 35 Mio. Euro). Betroffen sind nach den Feststellungen der Finanzbehörden bisher hauptsächlich selbst fahrende Baumaschinen, Sattelschlepper u. Ä.. Die Leasingverträge sind so ausgestaltet, dass eine Bilanzierung der Fahrzeuge nicht bei dem Leasinggeber, sondern bei dem Leasingnehmer vorzunehmen ist. Ferner ist keine Anzahlung zu leisten. Die Vertragsparteien vereinbaren relativ niedrige Leasingraten mit hoher Abschlusszahlung. Die Umsatzsteuer wird gegenüber dem Finanzamt sofort fällig. Ertragsteuerlich wird das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zugerechnet, was wiederum umsatzsteuerlich eine „Lieferung“ des Gegenstands begründet. Anders als bei einer Vermietung (sonstige Leistung) ist damit sofort der gesamte Wert des Wirtschaftsgutes und nicht nur die jeweils einzelne Mietzahlungsrate Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Der Leasinggeber weist die Umsatzsteuer in voller Höhe gesondert aus und führt sie ans Finanzamt ab. Bei dem Leasingnehmer entstehen in gleichem Umfang erhebliche Vorsteuervergütungsansprüche, obwohl er die Umsatzsteuer nur mit den Raten über die Laufzeit des Leasingvertrages an den Leasinggeber bezahlen muss. Der Leasingnehmer transferiert die entsprechende Vergütung des Finanzamts gemäß den vertraglichen Vereinbarungen zeitgleich und in vollem Umfang weiter an den Leasinggeber.

Die abgeschlossenen Verträge werden nur wenige Monate vertragsgemäß bedient. Sobald der Leasingnehmer sich mit den Leasingraten im Zahlungsverzug befindet, kündigt der Leasinggeber das Vertragsverhältnis und holt die Wirtschaftsgüter zurück.

Der Leasinggeber erteilt über die Rückgängigmachung der Lieferung eine Gutschrift, mit der er die ursprüngliche Umsatzsteuer korrigiert. Durch die damit verbundene Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) entsteht bei dem Leasinggeber ein Umsatzsteuerguthaben und bei dem Leasingnehmer durch die analoge Minderung des Vorsteueranspruchs eine entsprechend hohe Umsatzsteuernachzahlungsverpflichtung.

Die sich aufgrund der Umsatzkorrektur ergebende Umsatzsteuerüberzahlung erhält der Leasinggeber über das für ihn zuständige Finanzamt zurück. Da die Lieferung rückgängig gemacht wurde, hat der Leasingnehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung der an den Leasinggeber gezahlten Umsatzsteuer. Dieser Anspruch wird aber sogleich gegen Schadensersatzansprüche des Leasinggebers wegen Nichterfüllung des Vertrages aufgerechnet.

Zu einer Erstattung der zuviel erhaltenen Vorsteuer an das Finanzamt kommt es nicht mehr, weil dem Leasingnehmer die finanzielle Grundlage für eine Rückzahlung der Vorsteuerbeträge fehlt. Vollstreckungsversuche der Finanzämter gehen ins Leere; die GmbH wird anschließend im Rahmen eines masselosen Insolvenzverfahrens abgewickelt.

Der Leasinggeber leitet das zurückgenommene „Bündel“ der geleasten Wirtschaftgüter umgehend und in der gleichen Zusammensetzung an die nächste Leasingnehmer-GmbH weiter. Die Folge dieses Modells ist, dass wirtschaftlich gesehen der Vertragspartner stets die Vorsteuer aus dem Geschäft zu seiner Verfügung behält. Das Betrugsmuster kann beliebig oft durchgeführt werden. Es sind Fälle bekannt, bei denen sogar noch zusätzlich ein Umsatzsteuer-Karussell nachgeschaltet wurde[18].

5.3 Keine Nachweismöglichkeit

Der Finanzverwaltung gelingt es bisher nicht nachzuweisen, dass solche Umsatzsteuermodelle, die zum Teil auch unter Beteiligung ausländischer Firmen ablaufen, einen betrügerischen Hintergrund haben, oder dass die für den Fiskus negativen umsatzsteuerlichen Folgen bewusst herbeigeführt werden und nicht bloß systembedingt sind. Ein zweiter Aspekt dieser Gestaltung ist das Verdrängen der Konkurrenten vom Markt.

5.4 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

Um für die Zukunft Umsatzsteuerausfälle im Zusammenhang mit Leasing- bzw. Mietkaufgeschäften zu vermeiden, hat der Bundesrechnungshof empfohlen:

- Leasing sollte künftig umsatzsteuerrechtlich (wie die Miete) in jedem Fall statt zu den Lieferungen zu den sonstigen Leistungen gerechnet werden. Dies hätte zur Folge, dass ein Vorsteuerabzug erst mit den Raten möglich würde. Damit wären auch gleichzeitig die Probleme gelöst, die dadurch entstehen, dass andere Mitgliedstaaten der EU, die den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“ nicht kennen, bei grenzüberschreitenden Leasingverträgen das Besteuerungsrecht für die aus ihrer Sicht sonstige Leistung in Deutschland sehen, während Deutschland das Leasing als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei lässt. Damit findet in diesen Fällen derzeit eine Besteuerung überhaupt nicht statt.
- Die vorgeschlagene Neuregelung würde jedoch nur teilweise zu einer Lösung des aufgezeigten Problems führen, weil sie Mietkaufverträge nicht miterfasst, auf die die Beteiligten sofort ausweichen würden. Für eine umfassende Lösung schlägt der Bundesrechnungshof eine Gesamtschuldnerschaft von Leasinggeber/Mietverkäufer und Leasingnehmer/Mietkäufer vor, die ohne Beteiligung der Kommission national durchsetzbar wäre.
- Der Bundesrechnungshof empfiehlt ferner eine Erweiterung des Bußgeldtatbestandes des § 26b UStG, mit der Folge, dass ein Verstoß gegen diese Norm bei gewerbs- oder bandenmäßiger Begehungsweise zur Strafbarkeit nach § 26c UStG führt. Ordnungswidrig im Sinne des § 26b UStG handelt dann auch, wer den aufgrund einer rückgängig gemachten Leistung entstehenden Vorsteuerrückzahlungsanspruch nicht oder nicht vollständig erfüllt.
- Auch kommt in diesen Fällen das „reverse-charge-Modell“ (vgl. Abschnitt II, Tz. 2.6.3) in Betracht, das einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft zum Gegenstand hat

---

[18] Innergemeinschaftliche Lieferung (umsatzsteuerfrei) an einen Scheinunternehmer.

und das zu Steuerausfällen führende Modell sinnvoll werden ließe.

Das Bundesministerium hat die Vorschläge des Bundesrechnungshofes geprüft und erwägt, diese Sachverhalte durch eine Gesamtschuldnerschaft zu regeln. Dies ist aber bislang in das Gesetzgebungsverfahren noch nicht eingebracht.

6. Umsatzsteuer in der Insolvenz

6.1 Höhe und Entstehung der Rückstände

Wie bereits oben ausgeführt, hat der Betrag der Niederschlagungen bei der Umsatzsteuer mit rd. 3,4 Mrd. Euro (bei einer hohen Dunkelziffer) zum Ende des Jahres 2001 eine kaum mehr vertretbare Höhe erreicht. Der größte Teil der Steuerrückstände und Niederschlagungen bei der Umsatzsteuer entsteht dadurch, dass Steuerpflichtige fällige Umsatzsteuern nicht mehr entrichten oder bereits gezogene Vorsteuern nach Korrekturen der Leistungen nicht mehr erstatten können.

Das Umsatzsteuerrecht ist vom Prinzip der Sollversteuerung geprägt, d. h. der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten. Die Bezahlung einer Rechnung ist nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Deshalb ist es durchaus üblich, dass Unternehmen als letzten Akt ihrer gewerblichen Tätigkeit den Vorsteuerabzug aus Rechnungen geltend machen, die sie nicht mehr bezahlen können. Andererseits ist z. B. in den geschilderten Fällen des Karussellbetruges die Insolvenz Teil des Planes, weil der Abnehmer der Leistung die Vorsteuer hat abziehen können, während der Leistende sich außerstande gesetzt hat, die Umsatzsteuer zu bezahlen. Sie geht automatisch in die Rückstände ein und wird früher oder später niedergeschlagen, wenn sie denn überhaupt festgesetzt wird. Da in diesen Fällen ein Steuerpflichtiger in der Regel nicht mehr namhaft gemacht werden kann, wird eine Steuerfestsetzung in der Regel unterbleiben, was wiederum die Dunkelziffer in diesen finanziell bedeutsamen Fällen erhöht.

6.2 Insolvenz als Ursache der Steuerausfälle

In Fällen des Kettenbetruges im Baugewerbe werden ebenfalls keine Steuern festgesetzt, weil der Subunternehmer und die Kolonne der Steuerverwaltung überhaupt nicht, oder nur zufällig bekannt werden und sich letztlich alle Beteiligten unterhalb des Generalunternehmers dem Zugriff des Fiskus entziehen.

In den Fällen des Mietkauf-/Leasingmodells sind zwar die Steuerpflichtigen, und damit auch der Leasingnehmer, bekannt. Da schließlich aber auch er vermögenslos wird, kann die Erstattungsforderung nicht verwirklicht werden.

Alle diese bewusst und gewollt zu Betrugszwecken herbeigeführten Insolvenzen dürfen nicht darüber hinweg täuschen, dass die Mehrzahl der Insolvenzen der Unternehmer auf anderen Gründen beruhen. Dabei entstehen wiederum zwei Fallgruppen: Die eine Gruppe betrifft die geschilderten Fälle der Globalzession und der Grundstücksgeschäfte. In diesen Fällen wird noch kurz vor der bevorstehenden Insolvenz jede Gestaltung genutzt, um den Sicherungsgeber auf Kosten der Allgemeinheit zu begünstigen. Diese ausfallenden Steuern gehen wiederum in die Niederschlagungsstatistik ein. Ebenfalls in der Statistik finden sich die Steuerausfälle aus den übrigen Insolvenzen. Die andere Gruppe findet sich mit ihrer Situation ab, ohne weitere für den Fiskus schädliche Gestaltungen vorzunehmen.

Es werden verschiedene – mehr oder weniger einschneidende – Maßnahmen erörtert, um diese Steuerausfälle zu verhindern.

Der weitestgehende Vorschlag wäre, die Berichtigung der Umsatzsteuer beim Leistenden nach § 17 UStG auszuschließen[19]. Damit wären sämtliche Umsatzsteuerschäden für den Fiskus bei der Rückabwicklung von Geschäften und bei der Berichtigung von Umsatzsteuer ausgeschlossen.

Dies sind häufig die Fälle in denen der Leistungsempfänger die Vorsteuer bereits abgezogen hat und im Insolvenzfall das Finanzamt mit seiner Rückforderung ausfällt. Deshalb könnte als mildere Alternative jede Berichtigung (Herabsetzung) einer Umsatzsteuerschuld durch den leistenden Unternehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers für den Fall ausgeschlossen werden, dass dieser bereits den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat und das Finanzamt die Vorsteuer nicht mehr zurückerlangen kann.

Diese beiden gesetzlichen Maßnahmen würden zwar die meisten Probleme der geschilderten Art (außer beim Kettenbetrug im Baugewerbe) lösen, sie würden aber in der Praxis bedeuten, dass ein leistender Unternehmer Umsatzsteuer auch dann ans Finanzamt zahlen müsste, wenn er die Steuer wegen der Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers von diesem nicht erhielte. Er würde also, obwohl er auf seine Forderung hin keinerlei Zahlungen erhielte, dennoch verpflichtet sein, die Umsatzsteuer auf diese Forderung abzuführen. Für Fälle eines bewussten und gewollten Zusammenwirkens der geschilderten Art wäre dies eine geeignete Maßnahme.

6.3 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

Bis zum 31. Dezember 1998 stand den Finanzbehörden eine bevorzugte Befriedigung ihrer Forderungen gegenüber den einfachen Insolvenzgläubigern zu. Diese Bevorrechtigung ist mit Einführung der neuen Insolvenzordnung zum 1. Januar 1999 entfallen. Eine Wiedereinführung dieses so genannten Fiskusvorbehalts würde die Steuerausfälle in der Insolvenz verringern. Es sollte deshalb darauf hingewirkt werden, dass das Vorrecht des Fiskus wieder eingeführt wird.

Die Nichtbevorrechtigung der Forderungen des Fiskus scheint ein rein deutsches Phänomen zu sein. Alle anderen Mitgliedstaaten der EU haben den Fiskusvorbehalt beibehalten.

III. Schlussbemerkungen

Die Prüfungen und die darauf beruhenden Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zu Betrugsbekämpfungs- und zu

[19] § 17 UStG gibt dem Leistenden die Möglichkeit, die Umsatzsteuer zu berichtigen, wenn z. B. eine Forderung endgültig nicht bezahlt wird.

Steuerumgehungstatbeständen bei der Umsatzsteuer zeigen ein hohes Potenzial für Umsatzsteuermehreinnahmen in einer Größenordnung von mehreren Milliarden Euro pro Jahr auf. Bei den Kettenbetrugsmodellen im Baugewerbe kommen noch beträchtliche Beträge an ausgefallener Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen der illegal oder zumindest unangemeldet Beschäftigten hinzu. Darüber hinaus führen die Schein-Arbeitgeber selbstverständlich auch keine Einkommen- oder Körperschaft- und Gewerbesteuer ab.

Die wirksame Bekämpfung des Karussellbetruges und des Kettenbetruges im Baugewerbe ist dann besonders bedeutsam, wenn das hinterzogene Geld aus dem Inland abfließt und der deutschen Volkswirtschaft dauerhaft entzogen wird.

In den übrigen Fällen können durch gesetzliche Maßnahmen, insbesondere die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (reverse-charge) – jedenfalls soweit die Umsatzsteuer betroffen ist – die Betrugsdelikte eingedämmt werden. Für die Ertragsteuer hat dies allerdings keine Wirkung. Hier scheint vor allem eine Haftung des Generalunternehmers für alle Subunternehmer in der Kette bis hinunter zum Kolonnenschieber verbunden mit intensiven Baustellenkontrollen die wirkungsvollste Maßnahme zu sein.

Der Bundesrechnungshof zeigt in diesem Bericht eine Reihe von Handlungsoptionen für den Gesetzgeber auf, die in ihrer Tragweite unterschiedlich weit gehen. Welcher Vorschlag als geeignet anzusehen ist, ist eine Frage der wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Bewertung.

Der Bericht ist vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes zur Beratung der Berichte nach § 99 BHO beschlossen worden.

Bonn, den 3. September 2003

Der Präsident
des Bundesrechnungshofes

Professor Dr. Dieter Engels

Der Vizepräsident
des Bundesrechnungshofes

Norbert Hauser

als Vorsitzender des Ausschusses
des Großen Senats



Gesamtherstellung: H. Heenemann GmbH & Co., Buch- und Offsetdruckerei, Bessemerstraße 83–91, 12103 Berlin
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 13 20, 53003 Bonn, Telefon (02 28) 3 82 08 40, Telefax (02 28) 3 82 08 44
ISSN 0722-8333